

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Daniela Černá

**ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH
OSOB VE VYBRANÝCH ZEMÍCH
EVROPSKÉ UNIE**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra: Finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): listopad 2010

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a tato práce nebyla použita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne

Daniela Černá

Poděkování

Ráda bych tímto poděkovala panu JUDr. Radimovi Boháčovi, Ph.D. za odborné vedení mé práce, za podnětné připomínky a za jeho trpělivost. Dále děkuji celé rodině za jejich podporu.

Obsah:

ÚVOD	7
1 POJMY	9
2 ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČESKÉ REPUBLICE	12
2.1 POPLATNÍCI	12
2.2 KONSTRUKCE ZÁKLADU DANĚ	13
2.2.1 PŘÍJMY	15
2.2.1.1 Příjmy vyňaté z předmětu daně	15
2.2.1.2 Příjmy osvobozené	16
2.2.1.3 Příjmy nezahrnované do základu daně	17
2.2.2 VÝDAJE	18
2.2.3 ODPISY	21
2.2.3.1 Hmotný a nehmotný majetek	21
2.2.3.2 Základ pro odpisování	22
2.2.3.3 Způsob odpisování	23
METODA ROVNOMĚRNÉHO ODPISOVÁNÍ	24
METODA ZRYCHLENÉHO ODPISOVÁNÍ	25
MIMOŘÁDNÉ DAŇOVÉ ODPISOVÁNÍ	26
ČASOVÉ ODPISY	26
2.2.4 POLOŽKY SNIŽUJÍCÍ UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ	27
2.2.4.1 Daňová ztráta	27
2.2.4.2 Dary	28
2.2.4.3 Snížení základu daně u neziskových subjektů	29
3 ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V RAKOUSKU	31
3.1 POPLATNÍCI	31
3.2 KONSTRUKCE ZÁKLADU DANĚ	32

3.2.1	PŘÍJMY -----	32
3.2.1.1	Příjmy osvobozené-----	33
3.2.2	VÝDAJE-----	33
3.2.3	ODPISY -----	35
3.2.3.1	Základna pro odpisování -----	35
3.2.3.2	Způsoby odpisování -----	35
3.2.4	POLOŽKY SNIŽUJÍCÍ UPRAVENÝ ZÁKLAD DANĚ-----	36
3.2.4.1	Daňová ztráta -----	36

4 ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB NA KYPRU-----38

4.1	POPLATNÍCI -----	38
4.2	KONSTRUKCE ZÁKLADU DANĚ -----	39
4.2.1	PŘÍJMY -----	39
4.2.1.1	Osvobozené příjmy -----	40
4.2.1.2	Příjmy nezahrnované do základu daně-----	40
4.2.2	VÝDAJE-----	41
4.2.3	ODPISY -----	42
4.2.3.1	Základna pro odpisování -----	42
4.2.3.2	Způsoby odpisování -----	42
4.2.4	POLOŽKY SNIŽUJÍCÍ ZÁKLAD DANĚ -----	43

5 KOMPARACE LEGISLATIVNÍCH PRAVIDEL PRO KONSTRUKCI ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB VE VYBRANÝCH ZEMÍCH-----45

5.1	POPLATNÍCI -----	45
5.2	KONSTRUKCE ZÁKLADU DANĚ -----	46
5.2.1	PŘÍJMY -----	47
5.2.2	VÝDAJE-----	49
5.2.3	ODPISY -----	53
5.2.4	POLOŽKY SNIŽUJÍCÍ ZÁKLAD DANĚ -----	55

ZÁVĚR -----	57
SEZNAM POUŽITÝCH PRAMENŮ A LITERATURY -----	60
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK -----	63
SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK -----	64
ABSTRAKT -----	65
ABSTRACT -----	66

Úvod

Daně jsou tématem, které ovlivňuje nejen jednotlivé občany a společnosti, ale zároveň i fiskální pozici jednotlivých států. Státy využívají daně především ke svým hospodářským a fiskálním cílům. Daně existují již od dob starověku a daňové systémy se neustále vyvíjejí. Otázka zdanění byla vždy předmětem rozhodování jednotlivých států. S formováním Evropské unie a integrací jednotlivých zemí do tohoto celku vyvstala potřeba harmonizace daňových systémů členských zemí, aby nedocházelo k přílišné daňové konkurenci, a tím k velkým rozdílům rozložení kapitálu v rámci EU. EU je založena na jednotném vnitřním trhu a za základní prvky tohoto jednotného vnitřního trhu považujeme volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb mezi jednotlivými státy. Zvyšuje se tedy mobilita kapitálu i práce přes hranice členských zemí a je třeba, aby různé daňové systémy těmto svobodám nepřekážely. Je proto snaha ze strany EU pravidla pro zdaňování harmonizovat. Toto se podařilo především v oblasti nepřímých daní. U přímých daní, do kterých řadíme i daň z příjmů právnických osob, již takové úspěchy nezaznamenáme. Jde zejména o to, že členské státy si nechtějí nechat „shora“ zasahovat do svého suverénního rozhodování v oblasti přímých daní obecně. Státy tak mohou individuálně reagovat na své potřeby a národní legislativní úprava základu daně z příjmů právnických osob tak plně odpovídá zájmu státu na výběru daní z tohoto druhu příjmu, popřípadě prostřednictvím této úpravy sleduje své jiné fiskální cíle. V EU tedy 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 právnických osob jednotlivé země přibližují nebo naopak.

Hlavním cílem práce je srovnání právní úpravy základu daně z příjmů právnických osob v České republice, v Rakousku a na Kypru. Tyto země jsem jsi nevybrala náhodou. Rakousko sousedí s Českou republikou a i počtem obyvatel se České republice blíží. Je tedy vhodné ke srovnání. Zároveň jde o zemi ekonomicky i právně vyspělou a je dle mého názoru dobré ukázat, jaká daňová pravidla aplikuje na právnické osoby, kterými z nich by se případně Česká republika mohla inspirovat. Kypr jsem vybrala proto, že je stále, i přes učiněné daňové reformy, považován za daňově velice atraktivní lokalitu. **Dílčím cílem** je popis jednotlivých prvků základu daně z příjmů právnických osob ve zkoumaných zemích a dále také popis uplatňované

odpisové politiky v těchto zemích. Pro popis odpisování majetku jsem se rozhodla proto, že daňové odpisy mohou představovat významné snížení základu DPPO. Daňové odpisy jsou totiž v každé ze zemí daňově uznatelným výdajem. Ovšem pravidla jednotlivých daňových systémů se značně liší.

První kapitola je věnována definicím konstrukčních prvků základu daně z příjmů právnických osob.

Ve druhé až čtvrté kapitole popisují legislativní úpravu základu daně z příjmů právnických osob v České republice, v Rakousku a na Kypru. V těchto kapitolách dále blíže popisují pravidla pro odpisování majetku v jednotlivých zemích. Cílem této práce není podat vyčerpávající a detailní popis všech položek majících vliv na základ daně, ale pouze těch, které dle mého názoru v praxi právnické osoby nejvíce využívají.

V první až čtvrté kapitole je uplatněna metoda popisu.

Pátá kapitola obsahuje komparativní analýzu jednotlivých prvků tvořících základ daně z příjmů právnických osob ve zkoumaných zemích. Protože se daňové systémy těchto zemí velice liší, srovnávám jen některé prvky základu DPPO.

V závěru použitím metody abstrakce zformuluji poznatky, ke kterým jsem ve své práci dospěla.

1 Pojmy

Tato kapitola se věnuje definicím jednotlivých pojmů, které se vztahují k prvkům tvořícím základ DPPO, a které v této práci dále používám.

Každá z kapitol vyjmenovává poplatníky, jejichž základ daně se daní DPPO. **Poplatníkem** DPPO rozumíme obecně právnickou osobu, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Takovouto definici obsahuje zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, v §6 odst. 2. Lze ji však využít i ve vztahu k ostatním zkoumaným zemím.

Za **základ daně** u právnických osob obecně považujeme předmět daně vyjádřený v peněžních jednotkách. U právnických osob je základem daně zpravidla účetní výsledek hospodaření. U neúčtujících osob je to pak rozdíl mezi příjmy a výdaji. Některé daňové systémy nevycházejí při stanovení základu daně z účetního výsledku hospodaření, ale z rozdílu mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji. Účetní výsledek hospodaření se pro potřeby stanovení základu daně dále upravuje. Pravidla pro tuto úpravu obsahují jednotlivé daňové zákony. Účetní výsledek hospodaření se především snižuje o příjmy, které nejsou předmětem daně, o příjmy od daně osvobozené a případně o příjmy do základu daně nezahrnované. Naopak zvyšuje se především o daňově neuznatelné výdaje.

Definice **příjmů** tvořících základ DPPO není všeobecně platná ve všech daňových zákonech. Některé daňové zákony uvádějí definici zdanitelných příjmů, jiné ne. Všechny země však nějakým způsobem definují příjmy, které do základu daně nezahrnujeme.

Mezi příjmy nezahrnované do základu daně lze obecně považovat příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy od daně osvobozené a případně také příjmy, které tvoří samostatný základ daně nebo jsou zdaňovány srážkovou daní a jsou tedy zdaňovány mimo základ daně.

Příjmy, které **nejsou předmětem** daně definujeme jako příjmy, které jsou vyloučeny ze zdanění.

Příjmy od daně **osvobozené** jsou předmětem daně, ale v konkrétním případě se do základu daně nezahrnují. To znamená, že v takovém případě nebude z jednotlivých příjmů, případně majetku daň vypočtena ani vybrána. Osvobození může být absolutní

nebo může být podmíněno splněním určité podmínky, např. časového testu. Dále se může jednat o úplné osvobození nebo pouze částečné¹.

Mezi příjmy tvořící **samostatný základ** daně patří například příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, vypořádací podíly a podíly na likvidačním zůstatku. Jak již napovídá název, jsou zdaňovány samostatně a mimo základ daně, je proto třeba je nezahrnout do výpočtu základu DPPO.

Výdaje, které jsou relevantní pro konstrukci základu DPPO, jsou jen výdaje daňově uznatelné neboli výdaje daňově účinné. Jednotlivé daňové zákony určují, které výdaje lze v základu daně uznat a snížit o ně své zdanitelné příjmy. Zároveň ale zákony uvádějí i výdaje, které jsou daňově absolutně neuznatelné neboli daňově neúčinné. Aby mohl být výdaj **daňově uznatelný**, je nutné splnit určité podmínky. Především je potřeba výdaj prokázat a musí být vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za výdaje, které lze v základu daně uznat, lze považovat také některé neúčtní výdaje, resp. náklady². Mezi takovéto výdaje řadíme daňové odpisy majetku. Pravidla pro určení odpisů nalezneme v daňových zákonech té které země. Daňovým odpisem je část vstupní ceny majetku připadající na dané zdaňovací období pro daň z příjmů. Existuje několik metod daňového odpisování. Převážně se ale využívají dvě základní, a to metoda rovnoměrného a metoda zrychleného odpisování. Jednotlivé daňové zákony uvádějí, jaký majetek lze odpisovat, dobu odpisování i výpočtový algoritmus.

Daňově **neuznatelným výdajem** je takový, který nesplňuje výše zmíněné podmínky, nebo který je explicitně vyjádřen v daňovém zákonu.

Daňové zákony umožňují základ daně zjištěný podle výše uvedených pravidel ještě dále snížit. Děje se tak pomocí **položek snižujících základ daně**. V jednotlivých zemích je tato položka nazývána různě. Ovšem v každém státě je do této položky zahrnuta daňová ztráta z minulých let. Ta vzniká v situaci, kdy zdanitelné příjmy jsou nižší než daňově uznatelné výdaje v příslušném zdaňovacím období³.

¹ BONĚK, Václav; BĚHOUNEK, Pavel; BENDA, Václav; HOLMES, Alena. *Lexikon: daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5

² pro potřeby této práce daňový výdaj = daňový náklad

³ 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.

Při výpočtu DPPO se dále využívají různé slevy na dani, které snižují již vypočtenou daň. To je však nad rámec mé práce, a proto zde nedefinuji pojem slev na dani.

2 Základ daně z příjmů právnických osob v České republice

Základní právní předpis upravující zdaňování právnických osob v ČR je zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Zákon mimo jiné upravuje i pravidla pro stanovení základu DPPO. Právnickým osobám je věnována část druhá zákona (§17 - §21 ZDP). Nelze však opominout část třetí zákona, která uvádí ustanovení společná pro fyzické a právnické osoby (§22 - §38fa).

2.1 Poplatníci

Pro vymezení poplatníků DPPO je třeba vycházet z §17 odst.1 zákona ZDP a dále především z § 18 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObčZ“). § 17 odst. 1 ZDP vymezuje poplatníky DPPO jako 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). ObčZ pak v §18 odst. 2 obsahuje definici právnických osob, kterými jsou dle tohoto ustanovení sdružení fyzických nebo právnických osob, účelová sdružení majetku, jednotky územní samosprávy a jiné subjekty, pokud to o nich stanoví zákon.

Poplatníky můžeme rozdělit také dle toho, zda se jedná o podnikatelské subjekty, nebo subjekty, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem dosažení zisku. Podnikatelské subjekty lze definovat jako takové, které byly založeny za účelem podnikání⁴. Za takové subjekty však považujeme pro účely daně z příjmů i obchodní společnosti a družstva nezaložené za účelem podnikání⁵. Mezi poplatníky DPPO patří nejen právnické osoby vzniklé podle ObchZ (komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost a družstvo), ale i podle jiných zákonů. Řadíme mezi ně i např. zájmová sdružení právnických osob, občanská sdružení, nadace a nadační fondy, politické strany a politická hnutí, obecně prospěšné společnosti,

⁴ Pojem **podnikání** definuje obchodní zákoník (zákon č. 516/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů) v §2 odst. 1 jako soustavnou činnost prováděnou samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.

⁵ 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.

veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, registrované církve a náboženské společnosti, obce, kraje, organizační složky státu, banky, pojišťovny⁶.

Poplatníky DPPO můžeme dále rozlišit na poplatníky s neomezenou a s omezenou daňovou povinností v ČR. Poplatníci s neomezenou daňovou povinností – daňoví rezidenti – jsou osoby mající své sídlo nebo místo svého vedení na území ČR (§17 odst. 3 ZDP). Těmto podléhají zdanění v ČR jak příjmy z ČR, tak příjmy získané v zahraničí. Zjištění sídla právnické osoby nepřináší větší obtíže, protože tento údaj se zapisuje do zákonem určené veřejně přístupné evidence (např. pro právnické osoby se sídlo zapisuje do obchodního rejstříku). Aby nedocházelo k fiktivnímu umístění sídel právnických osob do zemí s příznivým daňovým zatížením, uvádí ZDP ještě další podmínku pro určení rezidentství a tou je místo vedení. Místem vedení se rozumí sídlo statutárního orgánu a místo, kde se přijímají pro právnickou osobu zásadní rozhodnutí. Daňovým nerezidentům (osob se sídlem v zahraničí - omezená daňová povinnost v ČR) jsou v ČR zdaňovány jen příjmy ze zdrojů v ČR.⁷ Za příjmy ze zdrojů na území ČR se počítají i příjmy daňového nerezidenta dosažené prostřednictvím stálé provozovny umístěné na území ČR. Definicí stálé provozovny uvádí ZDP v §22 odst. 2. Stálá provozovna bývá zpravidla předmětem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, která často obsahuje definici do jisté míry odlišnou. Obecně lze za stálou provozovnu označit kancelář, staveniště, místo výkonu služeb apod., pokud splňují časové podmínky. Ostatní příjmy, které jsou považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR, jsou uvedeny v §22 ZDP.

ZDP také osvobozuje od DPPO některé právnické osoby. Těmito jsou 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 Konstrukce základu daně

Pro vymezení základu daně právnických osob se použije ustanovení § 20 ZDP současně s § 23 ZDP. § 20 ZDP obsahuje především zvláštní úpravu základu daně u investičních společností a nepodnikatelských subjektů. Základem daně je dle § 23 odst.

⁶ 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

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.

1 ZDP rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Základ daně se dále upravuje podle dalších odstavců § 23 ZDP.

Při stanovení základu daně se především vychází z účetního výsledku hospodaření, a to u podnikatelských právnických osob, které jsou dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, účtujícími osobami. Zdaňovacím obdobím může být kalendářní rok, hospodářský rok a za daných podmínek také účetní období, které je delší než bezprostředně po sobě jdoucích 12 měsíců (§ 17a ZDP). Neúčtující poplatníci určí základ daně jako rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Výsledek hospodaření je nutno pro potřeby určení základu daně dále upravit. Následující tabulka č. 2.1. naznačuje, jak a o které položky je třeba základ daně upravit.

Tabulka č. 2.1 Úprava výsledku hospodaření

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	
MINUS	PLUS
Příjmy, které nejsou předmětem daně	Částky neoprávněně zkracující příjmy (např. uplatňování jiných než zákonem povolených transferových cen ⁸ 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	
Zaučtované 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*. desáté aktualizované vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9., 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 – vlastní úprava.

Takovouto úpravou získáme základ daně, který lze ještě snížit o položky, mezi které patří např. odečet daňové ztráty z minulých let, uplatnění nákladů na vývoj a výzkum a odpočet darů poskytnutých na veřejně prospěšné účely. Pro nepodnikatelské

⁸ Podle RYLOVÁ, Zuzana (2009) se pojem **transferové ceny** používá pro označení cen, za které si dva podniky, kdy se jeden z nich účastní na vedení nebo kontrole druhého (sdružené podniky) převádí zboží a poskytují služby.

subjekty navíc ZDP umožňuje využít speciální odpočet (§ 20 odst. 7 – viz dále). Následující schéma pak naznačuje postup, jak se takové odčitatelné položky uplatňují.

ZÁKLAD DANĚ
(-) Daňová ztráta
(-) výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje
= mezisoučet
(-) dary na veřejně prospěšné účely, 5%, resp. 10% z čísla získaného v mezisoučtu
= Základ daně snížený o odčitatelné položky
(-) až 30% u nepodnikatelských subjektů

Zdroj: 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.

Takto upravený základ daně je zdaňován sazbou 19%.

2.2.1 Příjmy

Předmětem DPPO jsou podle § 18 odst. 1 ZDP příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li v dalších částech zákona stanoveno jinak. ZDP blíže definici příjmů nevymezuje. Uvádí však příjmy, které nejsou předmětem DPPO, příjmy od DPPO osvobozené a příjmy, které se do základu daně nezahrnují. V některých případech však přímo uvádí zdanitelný příjem (např. u nepodnikatelských subjektů jsou vždy předmětem daně příjmy z reklam, z členských příspěvků - §18 odst. 3 ZDP).

2.2.1.1 Příjmy vyňaté z předmětu daně

Mezi příjmy vyňaté z předmětu daně patří dle § 18 odst. 2 ZDP například příjmy získané nabytím akcií podle zvláštního zákona⁹, 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.

U nepodnikatelských subjektů nejsou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání za podmínky, že vynaložené náklady v souvislosti s prováděním těchto činností jsou vyšší. Dále pak nejsou u těchto subjektů předmětem daně například 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

⁹ zákon č. 92/1991 Sb., o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby, ve znění pozdějších předpisů

výnosů, z úroků a z vkladů na běžných účtech. Stát se tak snaží podporovat nepodnikatelský sektor, který má za cíl poskytování obecně prospěšných činností¹⁰.

2.2.1.2 Příjmy osvobozené

§ 19 ZDP udává taxativní výčet příjmů, které jsou osvobozeny od DPPO. Toto ustanovení také uvádí u jednotlivých druhů příjmů podmínky, za kterých lze osvobození od daně využít. K těmto příjmům se vztahuje dále § 25 odst. 1, písm. i, který říká, že výdaje související s osvobozenými příjmy nelze daňově uznat.

Jde o poměrně rozsáhlý výčet. Zákon osvobozuje především příjmy nepodnikatelských subjektů či příjmy získané jinou prospěšnou činností. Díky vstupu ČR do EU a implementaci Směrnice Rady 90/435/EEC o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států navíc toto ustanovení osvobozuje i některé příjmy vznikající mezi těmito společnostmi¹¹.

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.¹² 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. Tohoto ustanovení se týká vládní návrh novely ZDP, který by měl nabýt účinnosti 1. 1. 2011. Z důvodu snahy zabránit přílišné nepřímé podpoře výroby elektrické energie z ekologických zdrojů, a to především solárních zařízení, tato novela navrhuje zpřísnit daňový režim pro ekologické zdroje a zařízení, a to tím, že se nebude moci dále uplatnit osvobození příjmů ekologických zařízení uvedených do provozu po účinnosti této novely (tedy po 31. 12. 2010). Dále tato novela navrhuje

¹⁰ U veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí však platí pravidla jiná, přestože jsou nepodnikatelskými subjekty. U nich zákon v § 18 odst. 5 ZDP určuje, že předmětem daně jsou všechny příjmy s výjimkou příjmů z poskytnutých investičních transferů a z úroků z peněžních prostředků uložených na běžném účtu.

¹¹ 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.

¹² 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.

úpravu odpisování majetku u takovýchto zařízení. Změna se však vztahuje jen na technologickou část takového majetku (např. solární panely, rozvaděče). Napříště by se takový majetek měl odpisovat rovnoměrným způsobem, měsíčně po dobu 240 měsíců, bez ohledu na to, v jaké odpisové skupině jsou jednotlivé druhy majetku zařazeny (o obecných způsobech odpisování a zatřídění majetku do odpisových skupin viz. dále v podkapitole 2. 2. 3.). Odpisování by dle tohoto návrhu nebylo možné přerušit, jako je to umožněno u ostatního odpisovaného majetku¹³.

Ve vztahu mateřská – dceřiná společnost se díky implementaci výše zmíněné směrnice osvobozují především příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, s výjimkou situace, kdy je dceřiná společnost v likvidaci (§ 19 odst. 1, písm. ze) a zi)). Tato ustanovení lze, při dodržení podmínek uvedených v § 19 odst. 9, použít i v případě, že jednou ze stran je třetí země. Mezi tyto podmínky patří: ČR má uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění se státem, kde je společnost rezidentní, právní forma společnosti je obdobná naší akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstvu, mezi společnostmi je obdobný vztah jako mezi mateřskou a dceřinou společností a společnost podléhá DPPO ne nižší než 12% v rozhodném období. Navíc příjemce dividend a jiných podílů na zisku musí být jejich skutečným vlastníkem¹⁴. Obdobně se osvobozují úroky z úvěrů a půjček, pokud plynou daňovému nerezidentovi od daňového rezidenta nebo stálé provozovny. Nesmí však jít o skryté rozdělení zisku.

2.2.1.3 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.

Dle § 23 odst. 4 jde především o příjmy daňových rezidentů a stálé provozovny daňového nerezidenta umístěné na území České republiky, které jsou podle § 36 ZDP

¹³ vládní návrh zákona, sněmovní tisk 158, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony; CZECHTRADE. *Businessinfo.cz* [online] , [cit. 2010-11-08] Návrh novely zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dane-ucetnictvi/navrh-novely-zakona-o-danich-z-prijmu/1000465/58324/#b1>

¹⁴ Dle § 19 odst. 3 ZDP je **mateřskou společností** 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 ZDP).

zdaňovány zvláštní sazbou. Mezi takto zdaňované příjmy patří například dividendové příjmy z účasti v akciové společnosti, z podílu na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným, z vypořádacího podílu při zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným apod. Zvláštní sazba daně činí 15%. Dále sem patří příjmy, které již byly zdaněny podle ZDP u téhož poplatníka; částky zaúčtované do příjmů, pokud souvisí s výdaji, které v předchozím zdaňovacím období nebyly uznány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to maximálně do výše tohoto výdaje a další.

§ 20b ZDP pak uvádí příjmy zahrnované do samostatného základu daně, kterými jsou dividendové příjmy, příjmy z vypořádacích podílů a obdobná plnění plynoucí daňovým rezidentům ze zdrojů v zahraničí¹⁵.

2.2.2 Výdaje

Výdaji, které lze uznat v základu daně, jsou dle § 24 odst. 1 ZDP výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Musí ovšem jít o výdaje daňové. Mezi základní podmínky, které musí být splněny, aby výdaj byl uznán za daňový, patří zejména: souvislost se zdanitelnými příjmy; výdaj je nutný na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; výdaj musí být prokazatelný a zaúčtovaný podle pravidel určených účetními předpisy; pokud ZDP nebo jiný předpis stanoví limit, do jehož výše lze výdaj uplatnit, pak je daňově uznatelným výdajem do tohoto limitu a výdaj nesmí být z uznatelnosti ZDP či jiným předpisem vyloučen. Některé výdaje mohou být uznatelné v základu daně pouze při splnění dalších podmínek¹⁶. ZDP některé výdaje přímo označuje za daňově uznatelné.

Problematika výdajů je dle mého názoru komplikovaná. Ať již z důvodu, že definice výdaje je velice nekonkrétní, nebo proto, že úprava daňově uznatelných a neuznatelných výdajů je nepřehledná a nepřesná. 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

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

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).

V situaci, kdy výdaj souvisí jak se zdanitelnými příjmy, tak s příjmy vyňatými z předmětu daně nebo příjmy osvobozenými, je nutné je uplatnit pouze v poměrné výši podle vhodně zvoleného kritéria¹⁷. Kritériem může být podle mého názoru např. počet hodin nebo počet zaměstnanců. Poplatník může požádat příslušného správce daně o závazné posouzení (§ 24a odst. 1 ZDP).

Významným ustanovením z hlediska uznatelnosti a neuznatelnosti výdajů je § 24 odst. 2 ZDP. Toto ustanovení uvádí demonstrativní výčet výdajů, u kterých se podmínka souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů považuje automaticky za splněnou, pokud ZDP nebo jiný právní předpis nestanoví jinak¹⁸. Mezi těmito výdaji najdeme např. daňové odpisy hmotného majetku; zůstatkovou cenu majetku vyřazeného v důsledku vzniklé škody (pouze do výše náhrad, nejde-li o škody způsobené živelnou pohromou nebo neznámým pachatelem); pojistné související se zdanitelným příjmem hrazené poplatníkem; pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené

¹⁷ 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.

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>

zaměstnavatelem za zaměstnance, a to za podmínky, že je v určeném období zaplacen. Dále sem patří i některé výdaje související s nájmem, včetně finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, pokud jsou splněny určité omezující podmínky; daňově účinným výdajem jsou, při splnění podmínek, např. silniční daň a daň z převodu nemovitostí; rezervy a opravné položky vytvořené způsobem a ve výši stanovené zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění. Mezi tyto výdaje patří dále výdaje na pracovní cesty a další výdaje na pracovní a sociální podmínky právnické osoby jako zaměstnavatele. U těchto výdajů se typicky uplatňuje určitý limit pro uznatelnost a je třeba splnit celou řadu dalších podmínek danou nejen ZDP, ale například i zákonem č. 262/2006, zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů. K těmto výdajům se řadí např. výdaje na odborný rozvoj zaměstnanců, stravování a výdaje na zajištění bezpečnosti práce. V základu daně lze také uznat zaplacené smluvní pokuty, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů. Od roku 2010 je možné uplatnit paušální výdaj na dopravu silničním motorovým vozidlem ve výši 5000,- Kč za každý kalendářní měsíc, pokud toto vozidlo poplatník používal k dosažení, zajištění a udržení příjmů a nepřenechal toto vozidlo, ani po část kalendářního měsíce, k užívání jiné osobě.

ZDP ovšem také uvádí výdaje, které považuje za neuznatelné. Výčet absolutně neuznatelných výdajů nalezneme především v §25 odst. 1 ZDP. Neuznatelnost lze ale dovozovat i z jiných ustanovení, např. při nesplnění podmínek pro výdaje uvedené v § 24 odst. 2 ZDP. Za daňově neuznatelné výdaje považujeme především výdaje na pořízení majetku, a to včetně úroků z úvěrů vzniklých z jejich pořízení, jsou-li součástí ocenění majetku. Tyto úroky jsou v této situaci totiž součástí vstupní ceny, ze které se majetek odpisuje, a jsou tedy uplatněny ve formě daňového odpisu. Dále není možno daňově uznat odměny členů statutárních a dalších orgánů právnických osob. Ani smluvní pokuty, penále a obdobné sankce nelze uznat, pokud nebyly zaplaceny. ČR neuznává jako výdaj ani výdaje na reprezentaci, do kterých zahrnujeme zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary (za dar v tomto smyslu se nepovažuje reklamní a propagační předmět v hodnotě nepřesahující 500,- Kč bez DPH, opatřený obchodní firmou nebo ochrannou známkou a který není předmětem spotřební daně s výjimkou tichého vína). Výčet výdajů, které zákon považuje za výdaje na reprezentaci, je pouze příkladný, což může v praxi způsobovat problémy. 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 provozní úvěr, který s nabytím podílu na dceřiné společnosti nesouvisí.

2.2.3 Odpisy

Odpisy majetku, které ovlivňují základ DPPO, jsou pouze odpisy daňové. Pravidla pro daňové odpisování stanovuje ZDP. Pokud existuje rozdíl mezi daňovými odpisy a odpisy zjištěnými z účetnictví, upravuje se o tento rozdíl výsledek hospodaření. 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 lze definovat jako: „peněžní vyjádření postupného snižování hodnoty fixního kapitálu, resp. majetku, jsou náhradou za kapitálovou spotřebu a vyjadřují pokles hodnoty aktiv.“¹⁹ Pojem odpisování pak jako „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 pořizované věci do stavu způsobilého obvyklému užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.“ (§ 26 odst. 5 ZDP).

2.2.3.1 Hmotný a nehmotný majetek

ZDP rozlišuje mezi hmotným a nehmotným majetkem. Stanovuje pro něj různé metody odpisování a i různou dobu odpisování. Hmotný majetek se odpisuje především metodou rovnoměrného a zrychleného odpisu. V roce 2009 byly jako protikrizové opatření zavedeny tzv. mimořádné odpisy. Dále se využívají i odpisy časové a výkonové. Odpis se u rovnoměrného a zrychleného odpisování stanoví jako roční, u mimořádných a časových odpisů jako měsíční. Nehmotný majetek je odpisován časově a s měsíčními odpisy. Za hmotný majetek považuje ZDP dle §26 odst. 2 například:

¹⁹ 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.

samostatné movité věci a jejich soubory, jestliže jejich vstupní cena převyšuje 40 000,- Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok; budovy, domy, byty a nebytové prostory vymezené zákonem č. 71/1992 Sb., o vlastnictví bytů, v platném znění; pěstitelské celky trvalých porostů (např. chmelnice, vinice, ovocné stromy); dospělá zvířata a jejich stáda se vstupní cenou vyšší než 40 000,- Kč a jiný majetek, kterým je například technické zhodnocení, 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 (§ 26 odst. 3).

Zákon uvádí i hmotný majetek, který je z odpisování vyloučen. Dle § 27 ZDP je jím například: umělecká díla a movité kulturní památky, 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.

Odpisovaný nehmotný majetek uvádí § 32a ZDP. Patří sem 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 nehmotného majetku musí být vstupní cena vyšší než 60 000,- Kč a doba použitelnosti delší jak jeden rok.

2.2.3.2 Základ pro odpisování

Základnou pro odepisování, jak hmotného, tak i nehmotného majetku, je vstupní cena tohoto majetku. Vstupní cenou mohou být dle § 29 odst.1 ZDP například: **pořizovací cena**, je-li majetek pořízen úplatně (pořizovací cenou se podle 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), **reprodukční pořizovací cena** zjištěná podle zákona o oceňování majetku, případně **hodnota technického zhodnocení**, odpisuje-li se samostatně. Definici technického zhodnocení uvádí § 33 odst. 1 ZDP. Jsou jím vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku.

Při metodě zrychleného odpisování se jako základna bere zůstatková cena majetku. Tou je dle § 29 odst. 2 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).

Při realizovaném technickém zhodnocení se majetek odpisuje ze zvýšené vstupní nebo zvýšené zůstatkové ceny, jestliže není odpisováno samostatně.

Pro daňové odpisy platí, že majetek lze odepisovat maximálně do výše vstupní ceny, resp. do zvýšené vstupní ceny. Je pro ně zákonem určen minimální počet let a způsob, jakým se odepisují. Nesouvisí tedy s životností a upotřebitelností majetku.

2.2.3.3 Způsob odpisování

Jak již bylo popsáno výše, ČR umožňuje několik metod odpisování (rovnoměrné, zrychlené, mimořádné, časové a výkonové). Před použitím vybrané metody je však nutné u hmotného majetku zařadit jednotlivé druhy majetku do odpisových skupin. To, ve které skupině se hmotný majetek nachází, má totiž vliv na způsob jeho odpisování. Zároveň ZDP stanoví minimální počet let, po které je majetek odpisován.

Tabulka č. 2.2 Zatřídění hmotného majetku do odpisových skupin a daný minimální počet let odpisování

Odpisová skupina	Hmotný majetek	Minimální doba odpisování
1	Nástroje a nářadí, kancelářské stroje a počítače	3 roky
2	Stroje a zařízení, včetně zemědělských, nákladní vozidla, nábytek	5 let
3	Kovové, ocelové, hliníkové a železné konstrukce, lodě, lokomotivy, kotle	10 let
4	Budovy ze dřeva a plastů, elektrická a telekomunikační vedení, stavby elektráren	20 let
5	Ostatní budovy, 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.²⁰ 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 2003²¹. Způsob odpisování si účetní jednotka může většinou zvolit sama. Pokud již ale začne určitým způsobem majetek odpisovat, nemůže jej už dále měnit.

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).

Metoda rovnoměrného odpisování

Metodu rovnoměrného neboli lineárního daňového odpisování uvádí ZDP v § 31. 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 platné pro rovnoměrné odpisování (v %) pro jednotlivé odpisové skupiny

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

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.

²⁰ 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.

²¹ 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.

Výjimkou je rok první, kdy je odpis zpravidla nižší než v dalších letech a situace, kdy dojde k vyřazení takového majetku²². Rovnoměrné daňové odpisy jsou počítány pomocí odpisových sazeb určených ZDP pro jednotlivé skupiny hmotného majetku ze vstupní ceny.

Ve speciálních případech ZDP umožňuje poplatníkům zvýšit odpis v 1. roce odpisování. V těchto situacích se uplatňují odlišné odpisové sazby, než jak jsou uvedené v předchozí tabulce. Zvýšení odpisu v prvním roce odpisování je možné u nového movitého majetku zařazeného do 1 až 3 odpisové skupiny. Procentuální možné zvýšení se uplatňuje následujícím způsobem:

- 20% - pro poplatníky s převážně zemědělskou a lesní výrobou, kteří jsou prvními vlastníky stroje určeného pro zemědělství a lesnictví (např. zemědělské traktory a lesnické stroje)
- 15% - pro poplatníky, kteří jsou prvními vlastníky zařízení pro čištění a úpravu vod (např. filtrační přístroje)
- 10% - pro první vlastníky hmotného majetku z výše uvedených odpisových skupin, pokud nelze využít předchozí dvě možné zvýšení a pokud nejde, mimo jiné případy uvedené v § 31 odst. 5 ZDP, o osobní automobily, motocykly a letadla, která nejsou využívána k silniční nebo letecké dopravě a v autoškolách.

Metoda zrychleného odpisování

Metoda zrychleného odpisování dává poplatníkovi možnost rozložit uplatnění daňových odpisů jinak než rovnoměrně. Název této metody podbízí k tomu, že tento způsob umožňuje uplatnění daňových odpisů rychleji. V tomto směru si myslím, že název není úplně přesný. Je sice pravda, že rozložení daňových odpisů je po dobu odpisování nerovnoměrné (ve druhém roce je zpravidla odpis nejvyšší), přesto je ale doba odpisování stejná pro jednotlivé odpisové skupiny, jako u odpisování rovnoměrného. Nedojde tedy k odepsání majetku rychleji. Na rozdíl od metody rovnoměrného odpisování tato metoda využívá při výpočtu odpisové koeficienty namísto odpisových sazeb a základnou pro odpisování je, s výjimkou prvního roku,

²² 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.

zůstatková cena majetku. Následující tabulka uvádí odpisové koeficienty platné pro zrychlené odpisování:

Tabulka č. 2.4 Roční odpisové koeficienty platné pro jednotlivé odpisové skupiny při zrychleném 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

Obdobně zde lze využít zvýšení odpisu v prvním roce odpisování, jako u odpisování rovnoměrného.

Mimořádné daňové odpisování

Tento druh daňového odpisu zavedla novela ZDP provedená zákonem č. 216/2009 Sb., jako reakci na celosvětovou finanční krizi. Využití této metody odpisování je však omezeno nejen časově, ale i věcně. Lze odpisovat pouze nově pořízený hmotný majetek z odpisových skupin 1 a 2, a tento majetek musí být pořízen v období od 1.1.2009 do 30.6.2010²³. Hmotný majetek zařazený do 1. odpisové skupiny lze stoprocentně odepsat v prvních 12 měsících. Hmotný majetek z 2. odpisové skupiny pak ve 24 měsících (60% prvních 12 měsíců, 40% zbylých 12 měsíců). Tuto metodu nelze využít u hmotného majetku odpisovaného časově. Pokud je na tomto majetku provedeno technické zhodnocení, odpisuje se samostatně a nezvyšuje tedy vstupní cenu²⁴.

Časové odpisy

Časové odpisy se používají jak u hmotného, tak u nehmotného majetku.

Z hmotného majetku se takto odpisují dle § 30 odst. 4 ZDP např. otvírky nových lomů, pískovny, důlních děl apod. Dále pak hmotný majetek, jehož dobu životnosti stanoví závazný předpis nebo k tomu zmocněný orgán dle zvláštního předpisu (např. hrací automaty). Dle § 30 odst. 5 ZDP lze takto odpisovat i matrice, modely a šablony.

²³ 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.

²⁴ 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.

U nehmotného majetku musíme rozlišovat, zda je smlouveno právo na využití majetku na dobu určitou nebo ne. Pokud je, majetek se odpisuje měsíčně dle doby sjednané ve smlouvě. Není-li doba stanovena, použije se doba odpisování stanovená v § 32a odst. 4 ZDP, a to následovně:

Tabulka č. 2.5 Odpisování 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

2.2.4 Položky snižující upravený základ daně

Mezi takovéto položky patří položky odčitatelné od základu daně dle § 34 ZDP, odpočet darů na obecně prospěšné účely (§ 20 odst. 8 ZDP) a snížení základu daně umožněné neziskovým subjektům dle § 20 odst. 8 ZDP.

Upravený základ daně se nejdříve sníží o položky uvedené v § 34 a následně je možné uplatnit snížení o poskytnuté dary a případně u neziskových subjektů o dalších 30%.

§ 34 ZDP uvádí, mimo jiné, jako položky odčitatelné od základu daně odpočet daňové ztráty z minulých let a odpočet 100% nákladů na realizaci výzkumu a vývoje.

Z položek snižujících upravený základ daně právnické osoby podle mého názoru nejvíce využívají odpočet ztráty z minulých let a odpočet darů. Neziskové subjekty pak navíc jím umožněné snížení. Blíže v této podkapitole popíši právě tyto.

2.2.4.1 Daňová ztráta

Definici daňové ztráty nalezneme v § 38n ZDP. Je jí situace, kdy daňově uznatelné výdaje převyší zdanitelné příjmy. Pro uplatnění daňové ztráty je nutné v zásadě splnit dvě podmínky. Za prvé je uplatnění daňové ztráty ohraničeno časově. To znamená, že ji lze uplatnit pouze v 5 zdaňovacích obdobích následujících po období, za které byla daňová ztráta vyměřena (§ 34 odst. 1 ZDP). Pokud však byla daňová ztráta vyměřena v roce 2003, je možné ji uplatnit v 7 následujících zdaňovacích obdobích.

Změnu v časovém limitu přinesla novela ZDP č. 438/2003 Sb.²⁵ Druhou podmínkou je, že nedošlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu nebo kontrole poplatníka. Podstatnou změnu zákon definuje v § 38na ZDP jako nabytí nebo zvýšení podílu, které se v úhrnu týká více než 25% základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo změnu, kterou získá společník nebo člen družstva rozhodující vliv na společnosti. I přesto, že došlo k podstatné změně, je možné daňovou ztrátu uplatnit, pokud poplatník prokáže po nastalé změně, že nejméně 80% tržeb za vlastní výkony a zboží bylo vytvořeno stejnou činností, jakou provozoval podnikatel v době, kdy mu byla daňová ztráta vyměřena. Daňovou ztrátu nemohou dle § 34 odst. 3 uplatňovat obecně prospěšné společnosti s výjimkou veřejných vysokých škol a obecně prospěšných společností provozujících zdravotnické zařízení. Pomocí daňové ztráty může poplatník optimalizovat svou daňovou povinnost. Není totiž dáno pravidlo, v jaké výši se má daňová ztráta po příslušná období uplatňovat.

2.2.4.2 Dary

„Dle § 20 odst. 8 ZDP lze od základu daně sníženého o odčitatelné položky podle § 34 ZDP odečíst hodnotu darů poskytnutých na obecně prospěšné účely vymezené zákonem, pokud hodnota daru činí alespoň 2000 Kč.“²⁶ O dary mohou snížit svůj základ daně pouze podnikatelé. 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. Hodnotu daru je možné uplatnit pouze do výše 5% základu daně sníženého dle § 34 (v případě poskytnutí daru vysokým školám a veřejným výzkumným institucím lze základ daně snížit o 10%). Zároveň dar musí činit více než 2000,- Kč.

Daňově účinné dary lze pak dělit na dary poskytnuté:

- právníkům osobám:
 - dle typu právnické osoby (např. obcím, krajům, organizačním složkám státu)

²⁵ 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.

²⁶ 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.

- dle účelu použití (např. na financování vzdělání, kultury, vědy, na sociální, zdravotnické, ekologické a charitativní účely)
- fyzickým osobám dle účelu použití:
 - osobám provozujícím školská a zdravotnická zařízení, zařízení na ochranu opuštěných a ohrožených zvířat)
 - např. poživatelům invalidního důchodu, nezletilým dětem závislým na péči jiné osoby na zdravotnické prostředky nekryté zdravotním pojištěním.
- na odstraňování následků škod vzniklých při živelních pohromách

Od 1. 1. 2009 se tato úprava vztahuje i na právnické osoby se sídlem a fyzické osoby s bydlištěm v jiném členském státě Evropské unie, v Norsku nebo na Islandu.²⁷

2.2.4.3 Snížení základu daně u neziskových subjektů

U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem dosažení zisku, umožňuje zákon v ustanovení § 20 odst. 7 ZDP snížit základ daně upravený podle dříve zmíněných pravidel ještě až o 30%, maximálně však do 1 000 000 Kč, a to v případě, že takto uspořené prostředky použije na krytí nákladů (výdajů) souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy jsou příjmy vyňatými z předmětu daně, a to nejpozději ve 3 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích. Pokud těchto 30% je částkou menší než 300 000 Kč, lze odečíst částku 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně. S odlišnostmi týkajícími se zejména určení nákladů, které musí být tímto zvýhodněním kryty a obdobím, kdy je nutné je použít, platí tento režim i pro poskytovatele televizního a rozhlasového vysílání, pro společenství vlastníků jednotek a pro provozovatele zdravotnických zařízení. U veřejných vysokých škol a veřejných výzkumných institucí se může uplatnit režim ještě výhodnější, bereme-li v úvahu zejména výši finančního zvýhodnění. Tyto subjekty totiž mohou základ daně snížit sice stejně až o 30%, avšak maximálně o 3 000 000 Kč a pokud nedosahuje těchto 30% alespoň částku 1 000 000 Kč, lze až do výše základu daně uplatnit 1 000 000 Kč. Takovouto úsporu však mohou využít pouze v případě, že následující zdaňovací období tuto částku použijí na úhradu nákladů vynaložených na vzdělávání, vědecké, výzkumné,

²⁷ 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..

vývojové nebo umělecké činnosti. Těmito zvýhodněními pro neziskové subjekty se stát snaží podporovat jejich činnost, která je především prospěšná pro veřejnost, na podporu vzdělání apod.

3 Základ daně z příjmů právnických osob v Rakousku

Zdanění právnických osob upravují v Rakousku především dva zákony. Jsou jimi zákon o daních z příjmů právnických osob z roku 1988, ve znění pozdějších předpisů (Körperschaftsteuergesetz 1988, dále jen „**RPO**“) a zákon o daních z příjmů z roku 1988, ve znění pozdějších předpisů (Einkommensteuergesetz 1988, dále jen „**RFO**“). RFO upravuje především zdanění fyzických osob. RPO je předpisem speciálním.²⁸

3.1 Poplatníci

Kdo je poplatníkem DPPO vymezuje § 1 RPO. 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 osoby²⁹. RPO 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.³⁰ Od zdanění jsou v Rakousku osvobozeny především veřejně prospěšná, církevní a charitativní zařízení, ale také, za určitých podmínek, státní monopoly, penzijní fondy, podílové fondy a finanční instituce dle bankovního práva. Od roku 2007 jsou od daně také osvobozeny po dobu 5 let „malé finanční společnosti“, které definuje § 6 RPO jako akciovou společnost se základním kapitálem minimálně 7,3 miliónů EUR, jejímiž zakladateli jsou jiné finanční instituce nebo jiné podílové fondy, které nedrží více než 30% na základním kapitálu. Příjmy obchodních podniků provozovaných veřejnými subjekty a právnické osoby, které jsou od DPPO osvobozeny, podléhají pouze srážkovým daním.

²⁸ IBFD. *European tax handbook 2009*. IBFD. Amsterdam, 2009. ISBN 978-90-8722-052-5

²⁹ BMF Federal ministry of Finance. *Bmf.go.at* [online]. July 2009 [cit. 2010-07-15] The Austrian personal income tax and corporate income tax. Dostupné z WWW: www.bmf.gv.at.

³⁰ www.services.czechtrade.cz/pdf/stu/rakousko-2009-10-27.pdf [cit. 2010-05-15]

Podobně jako v ČR rozlišujeme v Rakousku rezidentní a nerezidentní společnosti. Obdobně jako ČR je rezidentem v Rakousku společnost, která zde má sídlo a místo svého skutečného vedení. Místem skutečného vedení je pak sídlo managementu přijímajícího pro společnost zásadní rozhodnutí.³¹ Rezidenti mají v Rakousku neomezenou daňovou povinnost. Jelikož Rakousko uplatňuje teorii práva sídla, jsou společnosti založené podle rakouského práva povinny mít sídlo na území Rakouska. Společnosti, které nemají ani sídlo, ani místo svého vedení v Rakousku jsou nerezidenty a zdaňovány jsou jen některé druhy jejich příjmů získaných ze zdrojů v Rakousku.

3.2 Konstrukce základu daně

Základ DPPO je obecně stanoven jako rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji. Podobně jako v ČR vycházíme při konstrukci základu daně z účetního výsledku hospodaření, který je sestavován dle rakouských účetních předpisů. Tento výsledek hospodaření je dále upravován dle § 7 odst. 2 RPO zejména o příjmy osvobozené od daně, daňově neuznatelné rezervy a opravné položky a o výdaje, které nelze dle daňových zákonů v základu daně uznat. Od takto získaného základu daně lze dále odečíst tzv. zvláštní výdaje, mezi které patří například daňová ztráta z minulých let.

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

Na základ daně upravený dle předchozích pravidel se aplikuje obecně sazba 25%. Rakousko dále uplatňuje sníženou sazbu ve výši 12,5% na některé investiční příjmy soukromých nadací. Zvláštností v rakouském zdanění právnických osob je uplatňování minimální daně. Povinně ji odvádějí akciové společnosti (3500 EUR), společnosti s ručením omezeným (1750 EUR, resp. 5% z minimální výše základního kapitálu), evropské společnosti (6000 EUR) a banky a pojišťovny (5452 EUR).³²

3.2.1 Příjmy

Definici zdanitelných příjmů v rakouských daňových zákonech nenalezneme. Vodítkem pro zjištění zdanitelných příjmů jsou kategorie příjmů uvedené v RFO. RFO

³¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha : Linde Praha, akciová společnost, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7

³² BMF Federal ministry of Finance. *Bmf.go.at* [online]. July 2009 [cit. 2010-07-15] The Austrian personal income tax and corporate income tax. Dostupné z WWW: www.bmf.gv.at

uvádí kategorie zdanitelných příjmů jak pro fyzické osoby, tak pro právnické osoby. Pro rezidenty uvádí kategorií 7, pro nerezidenty 8. Příjmy právnických osob však dle § 7 odst. 3 RPO spadají pouze do kategorie č.3 nazvané příjem z podnikání³³. Tato kategorie patří příjmům z jakéhokoliv podnikání, s výjimkou příjmů ze zemědělské a lesnické činnosti a příjmů z vysoce kvalifikovaných služeb, které spadají do jiných kategorií.³⁴

3.2.1.1 Příjmy osvobozené

Tyto příjmy upravují oba daňové zákony. Můžeme za ně označit dividendy a jiné podíly na zisku vyplácené mezi rezidentními společnostmi. Pokud dochází k výplatě mezi nerezidentními společnostmi, pak musí být pro dosažení osvobození splněna řada podmínek. V této situaci je nutné rozlišit, zda jedna společnost na druhé drží 10% a více na základním kapitálu druhé společnosti nebo naopak méně. V prvním případě je nutno splnit tyto podmínky: 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. Dále musí být podíl na zahraniční společnosti držen nepřetržitě minimálně jeden rok a zahraniční společnost musí mít právní formu uvedenou ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech (90/435/CEE) nebo mít obdobnou právní formu jako společnosti založené podle rakouského obchodního zákoníku. Ve druhém případě jsou dány tyto podmínky: právní forma zahraniční společnosti je uvedena ve výše zmíněné směrnici a stát rezidence zahraniční společnosti je členem Evropského hospodářského prostoru. Mezi těmito státy musí být také zajištěna účinná výměna informací.³⁵

3.2.2 Výdaje

Výše v této kapitole bylo naznačeno, že za výdaje, které lze použít pro tvorbu základu daně můžeme uvažovat jen výdaje daňové. Daňově uznatelné výdaje můžeme

³³ v případě, že tyto právnické osoby jsou povinny vést podvojný účetnictví.

³⁴ BMF Federal ministry of Finance. *Bmf.go.at* [online]. July 2009 [cit. 2010-07-15] The Austrian personal income tax and corporate income tax. Dostupné z WWW: www.bmf.gv.at

³⁵ DELOITTE. *Deloitte.com* [online]. 2010, [cit. 2010-10-20] Austria Highlights. Dostupné z www: https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_high_light_2010_Austria.pdf

obecně definovat jako výdaje související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Jejich demonstrativní výčet obsahuje § 4 odst. 4 RFO. V RPO nalezneme pouze několik těchto výdajů v §11 (např. výdaje na tvorbu rezerv). Daňově uznatelnými výdaji jsou dle RFO např. příspěvky zaměstnavatelů na penzijní, zdravotní, úrazové a životní pojištění, stravování svých zaměstnanců a úhrady vzniklé při poskytování služebních automobilů svým zaměstnancům. V některých případech jsou tyto výdaje limitovány zákonem nebo jiným předpisem (např. pro některé příspěvky do penzijních fondů). Daňově účinným výdajem je 20% z výdajů vzniklých v souvislosti s odborným vzděláváním a školením zaměstnanců za podmínky, že je prováděno veřejnoprávní vzdělávací institucí nebo jinou akreditovanou vzdělávací institucí. Úroky z půjček a jiných závazků, pokud hospodářsky souvisejí s jakýmkoliv příjmem, jsou daňově uznatelné, pokud zákon nestanoví jinak. Úrokové platby akcionářům nebo spřízněným osobám musí splňovat „arm's length principle“³⁶. Při nestandardní výši úroku by daňově uznatelným výdajem nebyl. Obdobně toto platí pro licenční poplatky. Uznatelnost je omezována u odměn orgánům právnické osoby Limit 50% se uplatňuje u výdajů na výplaty členům správních a dozorčích rad. U odměn členům představenstva, kteří nejsou zároveň manažery společnosti, je dán limit 25%. Omezení ve stejné výši se aplikuje na cestovní náhrady poskytnuté těmto osobám, pokud překročí zákonem daný limit.³⁷ V daňově uznatelných výdajích nalezneme také výdaje na výzkum a vývoj. Lze však uplatnit pouze 25%. Ministerstvo financí stanovuje kritéria, která limitují uznatelnost těchto výdajů.

Podobně jako v ČR uvádí RPO výdaje, které považuje za daňově neuznatelné. Jejich taxativní výčet podává v § 12. Patří mezi ně např. administrativní výdaje vzniklé při založení a vzniku společnosti (zápis společnosti do obchodního rejstříku, sepsání společenských smluv a stanov apod.), náhrada škody, některé daně (daň z příjmů, spotřební daně). Na hranici uznatelnosti a neuznatelnosti stojí výdaje na reprezentaci definované v § 20 odst. 1, bod 3 RFO jako výdaje na reprezentaci a propagaci podniku. Až 50% těchto výdajů může být daňově účinným výdajem, když poplatník prokáže, že jsou vynaloženy převážně pro podnikatelské účely. Stejně jako ČR nepovoluje Rakousko uplatnění výdajů souvisejících s osvobozenými příjmy.

³⁶ Arm's length principle = transakce mezi spřízněnými subjekty by měli probíhat za stejných či obdobných podmínek jako mezi nezávislými subjekty (en.wikipedia.org)

³⁷ IBFD. *European tax handbook 2009*. IBFD. Amsterdam, 2009. ISBN 978-90-8722-052-5.

3.2.3 Odpisy

Odpisování majetku daňové zákony Rakouska nevěnují přílišnou pozornost, přestože je odpisování majetku užívaného k podnikání povinností. Neodpisuje se pouze majetek, jehož hodnota opotřebením neklesá. Odpisování majetku je upraveno pouze v RFO.

3.2.3.1 Základna pro odpisování

Základnou pro odpisování je obdobně jako v ČR vstupní cena. Touto vstupní cenou může být **pořizovací cena**, je-li majetek nabýván úplatně. V této ceně jsou zahrnuty i vedlejší náklady jako jsou dovozní clo, doprava, pojištění apod. Vstupní cenou mohou být i výrobní náklady. Je-li majetek nabýván bezplatně, slouží jako základ pro odpisování cena, za kterou by bylo možno takový majetek pořídit v době takového převodu. Pokud pořizovací cena movitého majetku nepřesáhne 400 EUR, odpisuje se majetek jednorázově do nákladů v době pořízení.

3.2.3.2 Způsoby odpisování

V Rakousku je povolena jen metoda rovnoměrného odpisu. Následující tabulka ukazuje roční odpisové sazby majetku uvedené v RFO.

Tabulka č. 3.1. Roční odpisové sazby majetku (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 RFO

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 goodwillu³⁸ a automobilů je životnost daná zákonem. Při koupi podniku je možné goodwill odpisovat po dobu 15ti let. Odpisovat goodwill nelze, pokud byl nabyt v rámci přeměny společnosti. U automobilů je doba životnosti

³⁸ goodwill = „hodnota firmy přesahující hodnotu firmy, spočívající v její poloze, organizaci, pověsti apod.“ (PETRÁČKOVÁ, Věra; KRAUS, Jiří a kolektiv. *Akademický slovník cizích slov*. Vydání 1. (dotisk). Praha: Academia, 1998. ISBN 80-200-0607-9)

stanovena minimálně na 8 let³⁹, ať už jde o nové automobily (neužívané před zařazením do obchodního majetku) nebo již dříve užívané. Pro automobily, které jsou předmětem smluv o pronájmu, platí zvláštní pravidla. Následující tabulka ukazuje roční odpisové sazby majetku uvedené v RFO.

U obchodních budov a budov užívaných k zemědělství a lesnictví může být použita odpisová sazba 3%, pokud tyto budovy slouží alespoň z 80% k obchodní činnosti. Budova podniku se odpisuje 3% ročně po dobu 33,3 let je-li využívána přímo k podnikání nebo obchodování. Kratší dobu odpisování je možné povolit v případě, že to ospravedlňují technické nebo ekonomické okolnosti (ne méně než 20 let). Banky a pojišťovny mohou odpisovat budovy, ve kterých zajišťují styk se zákazníky alespoň z 80%, sazbou 3% ročně.

K odpisování majetku je oprávněn pouze jeho vlastník.

3.2.4 Položky snižující upravený základ daně

Položky snižující základ daně jsou upraveny v § 18 RFO. Tato pravidla jsou použitelná i pro právnické osoby. RFO takovéto položky označuje za tzv. zvláštní výdaje. K těmto položkám patří především odečet daňové ztráty z minulých let a možnost odpočtu hodnoty poskytnutých darů.

3.2.4.1 Daňová ztráta

Pro uplatnění daňové ztráty v Rakousku lze využít několik variant řešení. Za prvé je možné započíst ztrátu vzniklou z činností dosažených v jedné kategorii příjmů oproti zdanitelným příjmům dosaženým v jiné kategorii příjmů (o rozdělení příjmů do jednotlivých kategorií pojednává subkapitola 3.2.1). Toto nelze využít pouze v případě, že daňová ztráta vznikla z činností v oblasti správy nehmotného majetku nebo pronájmu. Zde je možné započítat takovou ztrátu pouze proti budoucím ziskům stejného druhu 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

³⁹ IBFD. *European tax handbook 2009*. IBFD. Amsterdam, 2009. ISBN 978-90-8722-052-5.

vynětí⁴⁰. Dosáhne-li však zahraniční společnost v dalších letech zisk, proti kterému dojde, nebo by mohlo dojít, k započtení ztráty vzniklé v minulých letech, bude muset rakouská společnost takovouto dříve uplatněnou ztrátu dodanit.⁴¹ Dalším specifikem pro rakouské uplatňování daňových ztrát je možnost uplatnění pouze do výše 75% příjmů běžného roku. To znamená, že není možné takto snížit daňovou povinnost na nulu. Oproti ČR není uplatnění daňové ztráty omezeno časově⁴².

Daňová reforma z roku 2005 přinesla do rakouského daňového zákona možnost uplatnění tzv. skupinového zdanění, v rámci něhož mohou společnosti přeshraničně přenášet své ztráty. Skupinové zdanění upravuje §9 RPO. Skupina je zdaňována na úrovni mateřské společnosti, která musí být rezidentní v Rakousku, nebo zde musí mít alespoň stálou provozovnu. Členy skupiny mohou být rezidentní společnosti i nerezidentní (u těch je ale podmínka: rezidentní nebo mateřská společnost má v těchto nerezidentních společnostech rozhodující vliv). Mateřská společnost musí držet alespoň 50% základního kapitálu a hlasovacích práv na všech členech skupiny a společnosti musí být členy skupiny nejméně po dobu jednoho zdaňovacího období.⁴³ Na „vedení“ skupiny se může podílet více společností. Platilo, že jedna společnost z konsorcia musela držet na skupině 40% a ostatní členové konsorcia drželi alespoň 15%. Zároveň mohla být jedna společnost mateřskou společností více skupin. V roce 2010 byla navržena novela RPO, podle které by již toto nemělo být možné.⁴⁴

⁴⁰ Metoda vynětí znamená, že příjmy (resp. ztráty) dosažené v zahraničí se nezahrnují do základu daně počítaného v tuzemsku.

⁴¹ WORLD TAX. *Itrworldtax.com* [online] 2009. [cit. 2010-10-09] Austria. Dostupné z www.: <http://www.itrworldtax.com/Guide/282/Austria.html>

⁴² Výjimka platí pro poplatníky vedoucí jednoduché účetnictví, přenos ztráty je omezen na 3 roky.

⁴³ GLOBAL LEGAL GROUP. *Iclg.co.uk* [online] 2010. [cit. 2010-11-12] The International Comparative Legal Guide to: Corporate Tax 2010. Dostupné z www: www.iclg.co.uk/khadmin/Publications/pdf/3188.pdf

⁴⁴ ERNST & YOUNG. *Ey.com*[online] 2010. [cit. 2010-11-12] Austria Publishes First Draft of 2010 Tax Amendments Act. Dostupné z www: [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Austria,_ITS_in_the_New_22_04_2010_ITR/\\$FILE/Austria, ITS in the New 22 04 2010_ITR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Austria,_ITS_in_the_New_22_04_2010_ITR/$FILE/Austria,_ITS_in_the_New_22_04_2010_ITR.pdf)

4 Základ daně z příjmů právnických osob na Kypru

Zdanění právnických osob upravuje společně s fyzickými osobami zákon o daních z příjmů č. 118 (I)/2002, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „**KDZ**“). Zákon byl výsledkem daňové reformy z roku 2002. Nyní již splňuje veškeré podmínky dané Evropskou Komisí i OECD.

4.1 Poplatníci

Kyperský zákon o daních z příjmů určuje, že dani z příjmů právnických osob podléhají společnosti. Termín „společnost“ KDZ vymezuje v části 1. § 2 odst. 1 jako jakýkoliv subjekt s nebo bez právní subjektivity, 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 KDZ. 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.

Kyperský daňový zákon osvobozuje od DPPO např. náboženské, charitativní společnosti, veřejné vzdělávací instituce a obce, pokud jde o příjmy získané jinak než z podnikání.

Také na Kypru se rozdílně zdaňují rezidentní a nerezidentní společnosti. Rezidentem, podléhajícím neomezené daňové povinnosti, je společnost, jejíž řízení a kontrola je vykonávána na Kypru. Pouhá registrace sídla společnosti na Kypru není rozhodující⁴⁵ V praxi se při definici pojmu „řízení a kontrola“ vychází z britského Common Law, který jej vysvětluje jako místo bydliště většiny členů řídicího orgánu společnosti a jako místo, kde je přijímána většina zásadních rozhodnutí. Nerezidentními jsou ostatní společnosti. U těchto jsou pak zdaňovány jen příjmy získané ze zdrojů na

⁴⁵ UHY International Ltd. *Uhy.com* [online] 2009, [cit. 2010-07-08] Doing Business in Cypru. Dostupné z WWW: www.uhy.com/media/PDFs/doing_business_guides/Doing_Business_in_Cyprus.pdf

Kypru⁴⁶. Dle § 5 odst. 4 KDZ si osoby, které nejsou rezidenty a mají na Kypru umístěnou stálou provozovnu, mohou zvolit být pro účely zdanění brány jako rezidenti.

4.2 Konstrukce základu daně

Obdobně jako v Rakousku, Kypr rozděluje zdanitelné příjmy do několika kategorií. Základem daně je pak souhrn příjmů z těchto kategorií snížený o výdaje, které zcela a výhradně souvisejí se zdanitelnými příjmy. Jako jedinou položku, o kterou lze dále snížit základ daně, uvádí kyperský daňový zákon daňovou ztrátu z minulých let.⁴⁷ Zdaňovacím obdobím je pouze kalendářní rok. Na právnické osoby se aplikuje lineární sazba 10%. Do roku 2009 se uplatňovala odlišná sazba (25%) na polostátní organizace.

Zvláštní režim při zjišťování zdanitelného zisku se uplatňuje u pojišťoven, a to rozlišeně pro pojišťovny podnikající v oblasti obecného pojištění odpovědnosti (§ 16 KDZ) a pojišťovny životního pojištění (§ 17 KDZ). Dle § 16 KDZ se zdanitelný zisk zjistí z rozdílu celkových hrubých příjmů z úroků z pojistného, provizí a jiných příjmů a vráceného pojistného, zajištění, čistých nároků, nespotřebovaného pojistného a ostatních výdajů, včetně provizí a uznaných kapitálových výdajů stanovených dle KDZ. Podle § 17 KDZ se základ daně stanoví jako rozdíl mezi celkovými hrubými příjmy z pojistného a z čistých příjmů z investic a nákladů na zajištění, čistých nároků a jiných výdajů, včetně provizí, uznaných kapitálových výdajů dle KDZ a převodů do fondů životního pojištění uskutečněných v daném roce.

Rezidentní společnosti na Kypru nepodléhají pouze dani z příjmů právnických osob. Z některých svých příjmů musí odvádět tzv. příspěvek na obranu. Týká se to například některých úrokových příjmů a příjmů z pronájmu.⁴⁸

4.2.1 Příjmy

Kyperský daňový zákon neobsahuje obecnou definici příjmů. Podobně jako v rakouském daňovém zákoně jsou zde uvedeny kategorie, do kterých jsou zdanitelné příjmy zařazovány. § 5 části 3. KDZ vyjmenovává tyto kategorie rozlišeně pro rezidenty a nerezidenty:

⁴⁶ IBFD. *Ibfd.org* [online] 2009, [cit. 2010-06-25] Corporate taxation in Cyprus. Dostupné z WWW: www.ibfd.org

⁴⁷ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha : Linde Praha, akciová společnost, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7

⁴⁸ PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Pwc.com* [online] 2010, [cit. 2010-08-20] Tax facts & figures 2010 – Cyprus. Dostupné z WWW: http://www.pwc.com/en_CY/cy/publications/assets/pwc-cy_tff10_en.pdf

- rezidenti – zdaňují se obchodní zisky (včetně příjmů ze zemědělství a chovu zvířat), úroky, nájemné, tantiémy, licenční poplatky, příjmy z nemovitostí a čisté odměny z goodwillu.
- nerezidenti – zisky a jiné prospěchy stálých provozoven umístěných na Kypru, nájemné z nemovitostí umístěných 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

4.2.1.1 *Osvobozené příjmy*

Na Kypru jsou osvobozeny příjmy z dividend; zisk z prodeje cenných papírů, dluhopisů, zisk z prodeje obchodního podílu; zisky stálých provozoven v zahraničí. Osvobození se uplatní pouze za podmínky, že stále provozovně kyperské společnosti umístěné v zahraničí neplyne více jak 50% jejího příjmu z investic a zahraniční daň není podstatně nižší než daň uplatnitelná na Kypru⁴⁹; úroky, které nevzešly z běžné činnosti společnosti nebo z činností, které s běžnou činností úzce souvisí. U těchto úroků se do roku 2010 uplatňoval limit 50%, od roku 2010 je již osvobozeno 100% těchto úroků.

Od DPPO jsou také osvobozeny příjmy a dividendy lodních společností vlastnících lodě plující pod kyperskou vlajkou a působí v mezinárodních vodách.⁵⁰

4.2.1.2 *Příjmy nezahrnované do základu daně*

Do výpočtu základu daně se nezahrnují kapitálové zisky. Mezi kapitálové zisky patří příjmy z prodeje a užívání nemovitostí umístěných na Kypru a také příjmy z prodeje podílu na společnosti, která vlastní nějaké takové nemovitosti. Zdanění kapitálových zisků nalezneme v zákoně o daních z kapitálových zisků z roku 1980 (ve znění zákona o daních z kapitálových zisků z roku 2002). Aplikuje se na ně sazba 20%. Většina z nich je však od daně osvobozena (např. zdědění, darování mezi osobami blízkými apod.).⁵¹

⁴⁹ UHY International Ltd. *Uhy.com* [online] 2009, [cit. 2010-07-08] Doing Business in Cypru. Dostupné z WWW: www.uhy.com/media/PDFs/doing_business_guides/Doing_Business_in_Cyprus.pdf

⁵⁰ PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Pwc.com* [online] 2010, [cit. 2010-08-20] Tax facts & figures 2010 – Cyprus. Dostupné z WWW: http://www.pwc.com/en_CY/cy/publications/assets/pwc-cy_tff10_en.pdf

⁵¹ viz. č. 50

4.2.2 Výdaje

Výdaje relevantní pro stanovení základu daně jsou jen výdaje zcela a výhradně související se zdanitelnými příjmy. Jestliže s těmito příjmy souvisejí jen z části, uznatelné nejsou. Jistou výjimkou povoluje zákon v § 9 odst. 1, písm. g) u výdajů vzniklých v souvislosti s udržováním a rekonstruováním památek a jiných zde vyjmenovaných budovách.

Také kyperský zákon uvádí demonstrativní výčty výdajů uznatelných a neuznatelných. Za daňově uznatelné výdaje můžeme dle § 9 odst. 1 KDZ považovat 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“⁵² (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, odpočty 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 činností⁵³, výdaje na reprezentaci (ty ale pouze do výše € 17.086. Pokud ale takové výdaje přesáhnou 1% hrubého příjmu společnosti, nelze je uznat vůbec)⁵⁴. Dále je možné považovat za uznatelné výdaje na pojistné placené za pojištění škody na majetku a pro případ, že dojde ke zničení majetku.

⁵² ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha : Linde Praha, akciová společnost, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

⁵³ THE LAWTAX NETWORK. *Lowandtax-news.com* [online] , [cit. 2010-07-10] Cyprus Domestic Corporate Taxes. Dostupné z WWW: <http://www.lawandtax-news.com/html/cyprus/jcylathom.html>

⁵⁴ PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Pwc.com* [online] 2010, [cit. 2010-08-20] Tax facts & figures 2010 – Cyprus. Dostupné z WWW: http://www.pwc.com/en_CY/cy/publications/assets/pwc-cy_tff10_en.pdf

Za daňově absolutně neuznatelné výdaje považuje zákon dle § 11 KDZ např. výdaje na pořízení motorového vozidla a hmotného majetku, který zcela a výlučně nesouvisí se zdanitelnými příjmy, rezervy nedobytných pohledávek, DPPO, příspěvek na obranu, poplatky a pokuty apod.

4.2.3 Odpisy

Daňově účinně lze odpisovat pouze fixní kapitál využívaný společností k podnikání. Nelze odpisovat jen pozemky. Poplatník uplatňuje daňový odpis za každé zdaňovací období. V případě, že ho nevyužije, ztrácí nárok na jeho uplatnění v dalších zdaňovacích obdobích.

4.2.3.1 Základna pro odpisování

Základnou pro odpisování majetku je pořizovací cena. Zvláštností je, že ke zvyšování vstupní, resp. pořizovací ceny nedochází při novém ocenění. Základna zůstává stále stejná a tou je původní pořizovací cena.

4.2.3.2 Způsoby odpisování

Na Kypru je povolena pouze metoda rovnoměrného odpisování majetku. Odpisuje se jak hmotný, tak nehmotný majetek. U většiny majetku je stanovena odpisová sazba, ale zákon u některého majetku stanovuje přímo dobu životnosti. Pro průmyslové budovy a hotely platí doba životnosti 25 let, u ostatních budov 33 let. Výdaje nekapitálové povahy pro vědecký výzkum je možno rovnoměrně odpisovat od doby jejich vzniku po následujících 5 let. Patenty a patentová práva lze odpisovat po dobu jejich životnosti.

Použité lodě jsou odpisovány podle speciálních pravidel dohodnutých se správcem daně. Použité obchodní a osobní lodě se odpisují po dobu jejich zbývající životnosti, která je udaná v lodním průkazu. Pojem „použité lodi“ se vztahuje pouze na použité parníky, vlečné čluny a lodě používané k rybolovu⁵⁵.

Daňově odpisovat majetek může především jeho vlastník. U dohod o pronájmu však může odpisovat majetek i společnost, která jej vede ve svých účetních knihách. Následující tabulka uvádí odpisové sazby kapitálového majetku:

⁵⁵ IBFD. *Ibfd.org* [online] 2009, [cit. 2010-08-25] Corporate taxation in Cyprus. Dostupné z WWW: www.ibfd.org

Tabulka č. 4.1 Roční odpisové sazby kapitálového majetku (v %)

Majetek	odpisová sazba
Provozovny, závody, výrobní stroje a zařízení	
výrobní a strojní zařízení	10
nábytek a vybavení	10
televize a videa	10
podlahové krytiny	10
vodní vrtná zařízení	10
stroje a nástroje užívané v zemědělství	15
počítačový hardware a operační systémy	20
aplikační software (aplikační software do 1709 EUR je odepsán jednorázově do nákladů)	33 1/3
služební automobily a motorky	20
vysokozdvíhací vozíky, bagry, nákladní vozidla, buldozery	25
Budovy	
Administrativní budovy	3
Průmyslové, zemědělské budovy a hotely	4
Byty	3
Skleníky s kovovou konstrukcí	10
Skleníky s dřevěnou konstrukcí	33 1/3
Lodě	
plachetnice	4,5
parníky, vlečné čluny a lodě určené k rybolovu	6
startovací rampy	12,5
nové obchodní lodě	8
nové osobní lodě	6
Nářadí	
nářadí obecně	33 1/3
Videokazety užívané videopůjčovny	50

Zdroj: PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Pwc.com* [online] 2010, [cit. 2010-08-20] Tax facts & figures 2010 – Cyprus. Dostupné z WWW: http://www.pwc.com/en_CY/cy/publications/assets/pwc-cy_tff10_en.pdf

4.2.4 Položky snižující základ daně

V podstatě jedinou položkou, která snižuje vypočtený základ daně, podle výše uvedených pravidel, je odpočet daňové ztráty z minulých let. Kypr nelimituje přenos ztráty časově, podmiňuje ji však skutečností, že nedojde ke změně vlastníků podílů na společnosti a že nedojde k podstatné změně v obchodní činnosti společnosti v rámci tříletého období následujícího po vzniku ztráty (§ 13 odst. 1 KDZ). 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 KDZ). Ztráty vzniklé stálým

provozovným rezidentů v zahraničí lze uplatňovat stejně, 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. Skupinou se rozumí, že jedna společnost drží na jiné společnosti nejméně 75% podíl na základním kapitálu a minimálně 75% hlasovacích práv této „skupiny“ drží jiná společnost.⁵⁶ Další podmínkou je skutečnost, že společnosti jsou součástí skupiny po celé zdaňovací období.

⁵⁶ PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Pwc.com* [online] 2010, [cit. 2010-08-20] Tax facts & figures 2010 – Cyprus. Dostupné z WWW: http://www.pwc.com/en_CY/cy/publications/assets/pwc-cy_tff10_en.pdf

5 Komparace legislativních pravidel pro konstrukci základu daně z příjmů právnických osob ve vybraných zemích

V této kapitole se pokusím porovnat přístupy ve zkoumaných zemích ke zdaňování právnických osob na základě informací získaných především z předchozích kapitol. Poměrně značné rozdíly nalezneme ve všech prvcích potřebných pro stanovení základu DPPO.

5.1 Poplatníci

První rozdíl mezi srovnávanými zeměmi nalezneme už při vymezení poplatníků DPPO. V Rakousku a na Kypru daňové zákony přímo určují, kdo je takovým poplatníkem, popřípadě určují, jaké charakteristiky musí tito poplatníci mít, aby byly zdaňovány podle příslušného daňového zákona. V ČR je definice v ZDP příliš obecná a nedává jasnější obraz o tom, kdo poplatníkem skutečně je. V ČR je nutné vycházet zejména z definice právnických osob uvedené v ObčZ.

V ČR podléhají omezenému zdanění nepodnikatelské subjekty, a to tak, že jsou především zdaňovány jen příjmy z podnikatelských činností těchto subjektů. Zcela osvobozené od DPPO jsou v ČR ústřední banka státu a veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení. 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 veřejně prospěšné, charitativní společnosti, církevní zařízení, státní monopoly, penzijní a podílové fondy, některé finanční instituce zejména bankovního typu, a apod.

Každá ze zemí svou úpravou osvobození vyjadřuje určitou podporu specifickým odvětvím a institucím. Nejedná se zjevně pouze o ekonomické aspekty, ale i přístupy jednotlivých zemích ke kultuře, náboženství a k sociálním otázkám. Zároveň si myslím, že úroveň osvobození určitých institucí souvisí i s morálkou obyvatel. V ČR podle mého názoru není možné, aby např. charitativní organizace byly zcela od zdanění osvobozeny bez bližších korigujících podmínek. Podle mého názoru, i přes stanovené omezující podmínky, dochází v ČR ke zneužívání neziskových organizací k úplně jinému účelu. Úplné osvobození těchto subjektů od zdanění by zřejmě vedlo ještě k masivnějšímu zneužívání.

5.2 Konstrukce základu daně

Velice obecně se dá říci, že ve všech zkoumaných zemích se základ daně stanoví jako rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji, který je případně snížen o další speciální položky (např. o daňovou ztrátu z minulých let).

Jedná-li se o účtující osoby, pak v ČR a v Rakousku vychází základ daně z účetního výsledku hospodaření. Takovýto výsledek hospodaření se pro potřeby zdanění ještě dále upravuje zejména o příjmy osvobozené od daně, příjmy nezahrnované do základu daně, daňově neuznatelné výdaje 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 odečítají tzv. zvláštní výdaje. V kyprském KDZ 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.

Podle mého názoru je vhodné při stanovení základu DPPO vycházet z účetního výsledku hospodaření, protože určení základu DPPO by mělo na účetnictví, jakožto věrné zobrazení příjmů a výdajů, společnosti navazovat. Na druhé straně však zjišťování základu daně prováděním úprav výsledku hospodaření z účetnictví přináší nemalé komplikace a podle mého názoru i vyšší administrativní náročnost.

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 možným zdaňovacím obdobím dále i účetní období, které trvá 12 měsíců po sobě jdoucích, a to v případě, kdy poplatník mění své účetní období, kterým je kalendářní rok na účetní období, kterým je hospodářský rok, a naopak).

Na Kypru se uplatňuje na základ daně jedna lineární sazba, a to 10%. V ČR se na právnické osoby aplikuje sazba daně 19%, s výjimkou investičních fondů, podílových fondů, penzijních fondů a institucí penzijního připojištění, které se zdaňují sazbou 5%. V Rakousku se obecně právnické osoby zdaňují 25%, zvláštní sazba se aplikuje na investiční příjmy soukromých nadací (12,5%). V souvislosti se sazbou daně si myslím, že uplatňovat jednu sazbu na nižší úrovni je lepší, než aplikovat různé sazby daně podle „druhu“ společnosti. Přes ostatní výhody, které Kypr nabízí svým

poplatníkům, je nízká lineární sazba daně dle mého názoru rozhodující, a to jak z pohledu poplatníka, tak i z pohledu státu. Kypr dosahoval v roce 2008 nejvyššího podílu výnosů DPPO na hrubém domácím produktu (7,1%) v rámci zemí EU.⁵⁷

5.2.1 Příjmy

Při porovnávání definice příjmu narážíme na další rozdíl mezi zkoumanými zeměmi. Podobné jsou v tomto smyslu daňové zákony Rakouska a Kypru. Oba dva sice nedefinují přesně pojem příjem, ale vytvářejí určité kategorie příjmů, ze kterých se vychází. ZDP vymezuje zdanitelné příjmy jako „příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud není v zákoně stanoveno jinak“. V ZDP tedy kromě této obecné definice najdeme především výčet příjmů, které nejsou předmětem daně, které jsou od daně osvobozeny a které se do základu daně nezahrnují. I Rakousko a Kypr uvádějí ve svých zákonech příjmy osvobozené a příjmy daněné jinak než v rámci DPPO.

Následující tabulka ukazuje některé druhy příjmů a jejich daňový režim ve zkoumaných zemích.

Tabulka č. 5.1 Příjmy (srovnání)

	Česká republika	Kypr	Rakousko
Zisky společností	DPPO	DPPO	DPPO
Úrokové příjmy	převážně osvobozeno (zejména u nepodnikatelských subjektů)	DPPO (ale osvobozeny pokud nevzešly z běžné činnosti společnosti)	DPPO
Licenční poplatky	zvláštní sazba daně (15%)	DPPO	DPPO
Přijaté nájemné	DPPO	DPPO	DPPO
Přijaté dividendy	zvláštní sazba daně (15%, pokud jde o dividendy ze zahraničí), jinak osvobozeno	osvobozeno	osvobozeno- i v případě, že dividendy ze zahraničí, pokud splněny podmínky
Přijaté dividendy (matka-dcera)	osvobozeno	osvobozeno	osvobozeno
Kapitálové výnosy z podílu na společnosti	zvláštní sazba daně (15%)	samostatný základ daně (20%), většinou ale osvobozené	osvobozeno + podmínky pokud vztah matka – dcera a pokud výnos ze zahraniční společnosti

Zdroj: ZDP, KDZ, RPO, RFO

⁵⁷ 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: ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

Tabulka č. 5.1 neobsahuje všechny v úvahu přicházející příjmy, ale jen ty, pro které lze jednoznačně určit způsob zdanění u všech tří zemí a které hrají dle mého názoru ve zdanění právnických osob významnou roli.

Z uvedené tabulky vyplývají následující skutečnosti:

- zdanitelné – jsou ve všech zemích obchodní zisky, přijaté nájemné.
- osvobozené – jsou ve všech zemích dividendy a ostatní podíly na zisku vyplácené mezi mateřskou a dceřinou společností (z nichž jedna je nerezidentem). ČR, Kypr i Rakousko jsou členy Evropské unie a všechny tyto státy implementovaly do svých právních řádů směrnici Rady č. 2003/123/EC o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, která zakládá osvobození těchto příjmů.

Ve zdanění ostatních příjmů se země mezi sebou liší.

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. Také ve zdaňování licenčních poplatků se ČR liší od ostatních dvou zemí. ČR zdaňuje licenční poplatky srážkovou daní. S účinností od 1.1.2011 budou licenční poplatky plynoucí společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, od rezidentní obchodní společnosti nebo družstva, nebo od stálé provozovny umístěné na území ČR, od DPPO osvobozeny. Naproti tomu, Rakousko i Kypr licenční poplatky zdaňují „normálně“. Je třeba také říci, že úroky a licenční poplatky jsou předmětem mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Lze tedy předpokládat, že mezi jednotlivými zeměmi budou dohodnuta pravidla odlišná.

ČR vyjímá ze zdanění nebo osvobozuje dále některé příjmy nepodnikatelských subjektů, Rakousko osvobozuje některé příjmy soukromých nadací.

V ČR a v Rakousku považují úpravu příjmů za velmi nepřehlednou. ČR uvádí, oproti ostatním zemím, velké množství osvobozených příjmů. Navíc vyčleňuje poměrně značné množství příjmů ke zdanění zvláštní sazbou daně. Rakousko ponechává úpravu zdanitelných a osvobozených příjmů právnických osob na RFO, přičemž speciální zákon na zdanění právnických osob (RPO) neuvádí přesně, která ustanovení RFO mají právnické osoby použít.

Pro ČR bych doporučila zjednodušení úpravy osvobození příjmů. Nejen, že by se měl dle mého názoru podstatně snížit počet výjimek, které zákon připouští, ale zejména by se měla ČR do budoucna vyvarovat často nesrozumitelných ustanovení typu „výjimka z výjimky“.

5.2.2 Výdaje

Každá ze zemí obsahuje obdobnou definici daňově uznatelných výdajů. Za takové výdaje můžeme obecně považovat výdaje související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Všechny země v určité podobě uvádějí výčty výdajů, které lze automaticky považovat za daňově účinné a které naopak z uznatelnosti vylučuje. Uznatelnost některých výdajů je podmíněna zejména stanovenými limity, do jejichž výše je možné daný výdaj v základu daně uznat. Následující tabulky ukazují daňově účinné a neúčinné výdaje

Tabulka č. 5.2 Daňově účinné výdaje

Česká republika	Kypr	Rakousko
Daňové odpisy hmotného majetku Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku Pojistné Pojistné na sociální a zdravotní pojištění placené za zaměstnance (pokud zapláceno) Výdaje zaměstnavatele na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, zaměstnanecké benefity (podmínky, limity) Nájemné (podmínky) Pokuty , penále Paušální výdaj na dopravu Některé daně (z převodu nemovitostí, silniční)	Daňové odpisy majetku Pojistné Příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění Příspěvky zaměstnavatelů na sociální pojištění zaměstnanců Výdaje nekapitálové povahy na vědecký výzkum Výdaje nekapitálové povahy na nákup patentových práv a licencí Dary uznaným organizacím Tantiémy Úroky z úvěrů Nájemné Výdaje na reprezentaci -limit	Daňové odpisy Výdaje na tvorbu rezerv Pojistné na sociální a zdravotní pojištění placené za zaměstnance Výdaje zaměstnavatele na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, zaměstnanecké benefity (podmínky, limity) Úroky z úvěrů a půjček Tantiémy a pracovní cesty u řídicích a dozorčích orgánů (limit 50%) Odměny „neřídicím“ členům představenstva a výdaje na pracovní cesty (limit 25%) Výzkum a vývoj (omezeno 25%)

Zdroj: § 24 ZDP, § 9 KDz, § 11 RPO, § 4 RFO

Tabulka č. 5.3 Daňově neúčinné výdaje

Česká republika	Kypr	Rakousko
<p>Výdaje na pořízení hmotného a nehmotného majetku Technické zhodnocení Zůstatková cena bezúplatně převedeného majetku Tvorba rezervních a účelových fondů (s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. zr) ZDP)</p> <p>Odměny členů řídicích a dozorčích orgánů Výdaje související s držbou podílu mateřské společnosti na dceřině Výdaje na reprezentaci</p> <p>Penále a smluvní pokuty (pokud nebyly zaplacený) Manka a škody</p> <p>Úroky považované za skryté rozdělení zisku</p> <p>Daň z příjmů, dědickou a darovací</p> <p>Výdaje vynaložené na osvobozené příjmy</p>	<p>Výdaje na pořízení soukromého motorového vozidla a na pořízení hmotného majetku, který není zcela a výhradně využíván v souvislosti se zdanitelnými příjmy Výdaje na zhodnocení nebo změnu Tvorba některých rezerv (nedobytné pohledávky, snížení hodnoty akcií apod.)</p> <p>Poplatky a pokuty</p> <p>Daň z příjmů právnických osob a příspěvek na obranu</p> <p>Výdaje, které nesouvisí zcela a výhradně se zdanitelnými příjmy</p>	<p>Administrativní výdaje na založení a vznik společnosti</p> <p>Výdaje na reprezentaci (za jistých podmínek 50% těchto výdajů účinných)</p> <p>Náhrada škody</p> <p>Úroky považované za skryté rozdělení zisku</p> <p>Daň z příjmů a jiné osobní daně + v určitých případech i daň spotřební</p> <p>Výdaje vynaložené na osvobozené příjmy</p>

Zdroj: § 25 ZDP, § 11 KDZ, § 12 RPO

Ve výdajích, které tyto tři země považují za daňově účinné a za daňově neúčinné, 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 účinnost, resp. neúčinnost těchto výdajů v základech DPPO v jednotlivých zemích.

Tabulka č. 5.4 Výdaje (srovnání)

	Česká republika	Kypr	Rakousko
Daňové odpisy	daňově účinné	daňově účinné	daňově účinné
Pojistné na sociální a zdravotní pojištění placené za zaměstnance	daňově účinné	daňově účinné	daňově účinné
Výdaje na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců	daňově účinné	ne uvedeno jako daňově ne účinné (zřejmě účinné)	daňově účinné

Placené nájemné	daňově účinné	daňově účinné	ne uvedeno jako daňově ne účinné (zřejmě účinné)
Úroky považované za „skryté rozdělení zisku“	daňově ne účinné	nevedeno (za uznatelné považovány úroky z úvěrů bez omezení výše úroku)	daňově ne účinné
Výdaje vynaložené na osvobozené příjmy a příjmy zdaňované srážkovou daní	daňově ne účinné	nevedeno (za neuznatelné lze však považovat výdaje, které nesouvisí zcela a výhradně se zdanitelnými příjmy)	daňově ne účinné
Výdaje na reprezentaci	daňově ne účinné	daňově účinné (limit)	daňově ne účinné (při splnění podmínek možno uznat 50%)
Daň z příjmů	daňově ne účinné	daňově ne účinné	daňově ne účinné
Odměny členům řídicích a dozorčích orgánů	daňově ne účinné	daňově účinné	daňově účinné (limit 50%)
Výdaje na vědecký výzkum	součástí odčitatelných položek	daňově účinné	daňově účinné (limit 25%)
Dary	součástí odčitatelných položek (limity a podmínky)	daňově účinné (uznaným organizacím)	součástí tzv. zvláštních výdajů (limit a podmínky)

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

Z tabulky lze vypořádat následující skutečnosti:

- daňově účinné výdaje – daňové odpisy majetku, pojistné na sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců placené zaměstnavatelem a při dodržení zejména stanovených limitů lze jako uznatelný výdaj považovat benefity poskytované zaměstnancům zaměstnavatelem.
- daňově **ne**účinné výdaje – všechny tři země se zde shodnou pouze na zaplacené dani z příjmů

Z tabulky č. 5.4 lze vypořádat podobnější úpravu v daňových zákonech ČR a Rakouska než ČR a Kypru. Je to zřejmě dáno společnými historickými událostmi těchto dvou zemí. Rakousko a ČR se však liší ve zdaňování odměn členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob a ve zdaňování výdajů na reprezentaci.⁵⁸ V ČR jsou oba tyto výdaje považovány za neuznatelné. V Rakousku lze, za určitých podmínek,

⁵⁸ výjimku tvoří propagační a reklamní předměty nepřevyšující částku 500 Kč bez DPH, opatřené obchodní firmou nebo ochrannou známkou a nepodléhající spotřební dani, s výjimkou tichého vína.

tyto výdaje v základu daně uznat. Naopak na Kypru jsou jak tantiémy, tak výdaje na reprezentaci daňově uznatelným výdajem.⁵⁹

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. KDZ 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. KDZ 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 smluvní pokuty a penále jsou v ČR uznatelné (pokud zaplacený), kdežto na Kypru jsou absolutně neuznatelné.

Problematika výdajů je dle mého názoru na konstrukci základu daně to nejkomplicovanější. Jak ukazují předchozí tabulky, zkoumané země se v tomto ohledu mezi sebou poměrně značně liší. Některé skutečnosti jsou zřejmě dány, v případě ČR a Rakouska, historicky. Rakousko i ČR jsou ovlivněny stejným kontinentálním systémem práva, kyperský daňový systém má základy práva v Britském Common Law. Dále jsem ale přesvědčena o tom, že daňová politika Kypru je vedena s jasným cílem, a to přilákat kapitál do země. „Pojetí výdajů souvisejících se zdanitelnými příjmy je neobvykle široké a při jejich posuzování jsou správci daně velice benevolentní“.⁶⁰

⁵⁹ výdaje na reprezentaci však lze uplatnit pouze do výše 17.086 EUR a nesmí přesáhnout 1% hrubého příjmu společnosti

⁶⁰ AKONT. *Acont.cz* [online] 2008 [cit. 2010-11-23] Daňové vábení jménem Kypr. Dostupné z [www: http://www.akont.cz/cz/225.danove-vabeni-jmenem-kypr](http://www.akont.cz/cz/225.danove-vabeni-jmenem-kypr)

5.2.3 Odpisy

Odpisová politika je další částí, která dává značný prostor pro porovnávání jednotlivých zemí. Všechny země se ve svých odpisových politikách velice liší. Na úvod je možné říci, že ČR ze všech zkoumaných zemí klade na odpisování majetku nevyšší důraz.

Následující tabulka č. 5.5 uvádí přehled odpisovaného majetku, odpisových sazeb, případných stanovených dob odpisování a uplatňované metody odpisování v ČR, v Rakousku a na Kypru. Z důvodu srovnatelnosti uvádím v tabulce pro ČR u jednotlivých druhů majetku jen metodu rovnoměrného odpisování, neuvažují odpisování ze zvýšené vstupní ceny a možnost zvýšení odpisu v 1. roce odpisování.

Tabulka č. 5.5 Daňové odpisy

	Česká republika	Kypr	Rakousko
metoda odpisování	rovnoměrné, zrychlené, mimořádné, časové a výkonové odpisování	rovnoměrné	rovnoměrné
druh odpisovaného majetku, odpisová sazba a doba odpisování	<p>kancelářské stroje a počítače 1. rok 20%, další roky 40%, min. 3 roky</p> <p>stroje a zařízení včetně zemědělských, automobily 1. rok 11%, další roky 22,25%, min. 5 let</p> <p>kovové a železné konstrukce, lodě, kotle 1. rok 5,5%, další roky 10,5%, min. 10 let</p> <p>budovy ze dřeva, stožáry 1. rok 2,15%, další roky 5,15%, min. 20 let</p> <p>průmyslové budovy, silnice, byty 1. rok 1,4%, další roky 3,4%, min. 30 let</p> <p>administrativní budovy a hotely 1. rok 1,02%, další roky 2,02%, min. 50 let</p> <p>software 36 měsíců (3 roky)</p> <p>ostatní nehmotný majetek 72 měsíců (6 let)</p> <p>(u nehmotného majetku tyto doby odpisování platí pokud není právo na využití omezeno na dobu určitou)</p>	<p>nábytek a vybavení, strojní zařízení 10%</p> <p>nástroje 33,33%</p> <p>motorová vozidla 20%</p> <p>nákladní automobily, bagry 25%</p> <p>parníky, nové osobní lodě 6%</p> <p>nové obchodní lodě 8%</p> <p>zařízení a stroje užívané v zemědělství 15%</p> <p>skleníky s kovovou konstrukcí 10%</p> <p>skleníky s dřevěnou konstrukcí 33,33%</p> <p>průmyslové budovy a hotely 4%, 25 let</p> <p>administrativní budovy a byty 3%, 33 let</p> <p>počítačový hardware a operační software 20%</p> <p>aplikační software nad 1,709 EUR 33,33%</p>	<p>motorová vozidla min. 8 let</p> <p>obchodní budovy a budovy užívané v zemědělství 3%. 33,3 let</p> <p>budovy bank a pojišťoven 2,5%</p> <p>ostatní budovy 2%</p> <p>goodwill 15let</p>

Zdroj: ZDP, KDZ, RFO, IBFD

Úprava odpisování majetku je v ČR velice podrobná. ČR nabízí k využití několik metod odpisování majetku, rozlišuje mezi způsoby odpisování majetku hmotného a nehmotného, zavádí pro jednotlivé druhy majetku odpisové skupiny,

odpisuje majetek ročně i měsíčně, povoluje za daných podmínek zvýšení odpisu nově pořízeného majetku v 1. roce odpisování, uvádí speciální pravidla pro odpisování majetku po technickém zhodnocení. Naproti tomu Kypr ani Rakousko příliš odpisování majetku „neřeší“. V daných zemích je povolena jen jedna odpisová metoda, daňové zákony vyjmenovávají jen některé druhy odpisovaného majetku, uplatňuje se pouze roční odpis, doba odpisování je dána zákonem nebo dobou životnosti.

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 v daném zdaňovacím 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.

Odpisová politika ČR představuje, tak jak je nastavena, dle mého názoru jakousi vnitřní, skrytou daňovou pobídku. Umožňuje odpisování hmotného majetku rovnoměrně i zrychleně a volbu v podstatě nechává na poplatníkovi. V ostatních zemích Evropské unie toto není příliš časté. Většinou je povolena pouze metoda rovnoměrného odpisování, a pokud je povolena metoda zrychleného odpisování, je možné ji použít pouze u vybraného majetku. Obdobně si myslím, že je neobvyklé povolení zvýšení odpisu v 1. roce pořízení. Při krátkodobě zavedených mimořádných odpisech byl cíl státu jasný. Cílem byla stimulace poplatníků k nakupování nového majetku, čímž měli napomáhat k oživení hospodářského růstu zbrzděného celosvětovou hospodářskou krizí. Přesto, jak jsem již naznačila v kapitole o ČR, není nastavení pravidel, především u

zrychleného odpisování, ideální. K rychlejšímu odepsání majetku nedojde, je však možné optimalizovat jím svou daňovou povinnost.

5.2.4 Položky snižující základ daně

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

Tabulka č. 5.6 Položky snižující základ daně

Česká republika	Kypr	Rakousko
daňová ztráta z minulých let výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje (100%) některé dary (do výše 5%, resp. 10% částky získané po úpravě základu daně dle §34 ZDP)	daňová ztráta z minulých let	daňová ztráta z minulých let některé dary (limit 10%)

Zdroj: ZDP, KDZ, RFO

Daňová ztráta je položkou snižující základ daně ve všech zemích. Následující tabulka naznačuje základní pravidla pro uplatňování daňové ztráty.

Tabulka č. 5.7 Uplatnitelnost daňové ztráty

	Česká republika	Kypr	Rakousko
uplatnitelná výše	100%	100%	75%
časový limit	5 let (ztráta vyměřená do roku 2003 7 let) – přenos dopředu	bez limitu – přenos dopředu	bez limitu – přenos dopředu (výjimka u subjektů vedoucích jednoduché účetnictví, pak jen 3 roky)
další podmínky	nedošlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu nebo kontrola Nemohou uplatnit nepodnikatelské subjekty	nedošlo ke změně ve vlastnictví podílů na společnosti a nedošlo k podstatné změně v obchodní činnosti	-
přenos ztráty v rámci „skupiny“	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. To znamená, že minimálně 25% příjmů běžného roku musí zůstat pro zdanění. Ostatní země umožňují převést celou vzniklou ztrátu. Naproti tomu pouze ČR zavádí pro uplatnění daňové ztráty časový limit, a to na 5, resp. 7 let (v Rakousku se uplatňuje tříletý limit pro poplatníky používající jednoduché účetnictví). ČR i Kypr dále podmiňují uplatnitelnost ztráty tím, že nesmí dojít ke změně osob podílejících se na kapitálu společnosti v době, kdy má být ztráta uplatněna. Jde ale jen o změnu osob, které se určitým významným procentem podílejí na kapitálu společnosti.

Rakousko i Kypr dávají možnost k přenášení daňové ztráty v rámci tzv. skupiny. Skupina se vyznačuje tím, že jedna nebo více společností je mateřských a drží určitý podíl na základním kapitálu a hlasovacích právech v jiných společnostech. Ke zdanění dochází na úrovni mateřské společnosti, která je rezidentní v dané zemi. Na mateřskou společnost přenášejí domácí i zahraniční dceřiné společnosti svou ztrátu, vykážou-li ji. Dochází tak ke značné daňové optimalizaci zejména pro holdingové a nadnárodní společnosti.

ČR a Rakousko do položek snižujících základ daně zařazují i některé dary. V ČR sem řadíme dále výdaje na realizaci projektů výzkumu a vývoje, které lze odečíst až do výše 100%. Výdaje na vědu a výzkum jsou v Rakousku a na Kypru daňově uznatelným výdajem. Při uplatňování darů jako položky snižující základ daně je v ČR i v Rakousku třeba splnit řadu podmínek. Obecně lze říci, že dary lze poskytnout pouze do určitého limitu a musí být poskytnuty vybraným organizacím (především veřejně prospěšným). Kypr řadí dary do daňově uznatelných výdajů.

Závěr

Diplomová práce se zaměřuje na právní úpravu základu daně z příjmů právnických osob a porovnání těchto pravidel ve vybraných zemích Evropské unie. Hlavním cílem práce bylo srovnání právní úpravy základu daně z příjmů právnických osob v České republice, v Rakousku a na Kypru. Dílčím cílem byl popis jednotlivých prvků základu daně z příjmů právnických osob ve zkoumaných zemích a dále také popis uplatňované odpisové politiky v těchto zemích.

Přestože jsem se při psaní diplomové práce potýkala především s nedostatkem odborné a přehledné literatury, podařilo se daných cílů dosáhnout.

Tato diplomová práce, zejména její pátá kapitola věnující se komparaci legislativních pravidel ve zkoumaných zemích, přináší několik závěrů k této problematice. V každé zemi sleduji okolnosti mající z daňového hlediska vliv na konstrukci základu daně z příjmů právnických osob. Jednotlivé kapitoly vždy uvádějí také poplatníky, na které se daň z příjmů právnických osob vztahuje. Již při vymezení poplatníků nacházíme první rozdíly. Každá ze zemí zdaňuje daní z příjmů právnických osob společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti a jím podobné právní formy. V každé ze zemí se také objevuje osvobození od daně některých subjektů, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem dosažení zisku. Každá ze zemí svou úpravou osvobození vyjadřuje určitou podporu specifickým odvětvím a institucím. Nejedná se zjevně pouze o ekonomické aspekty, ale i přístupy jednotlivých zemích ke kultuře, náboženství a k sociálním otázkám.

Při obecném pohledu na konstrukci základu daně jsem dospěla k závěru, že ČR a Rakousko jsou si podobnější, než je tomu ve vztahu ke Kypru. V ČR i v Rakousku se při stanovení základu daně vychází z účetního výsledku hospodaření, který se pro potřeby zdanění dále upravuje zejména o příjmy osvobozené, příjmy nezahrnované do základu daně a o výdaje, které zákon považuje za daňově neuznatelné. Takto upravený výsledek hospodaření je možné snížit o zákonem dané položky. Pro ČR i Rakousko jsou těmito položkami daňová ztráta z minulých let a dary na obecně prospěšné účely. Kypr základ daně určí jako rozdíl mezi zdanitelnými příjmy a výdaji, které výhradně a zcela souvisejí se zdanitelnými příjmy. Od tohoto rozdílu je pak možné odečíst daňovou ztrátu z minulých let. Podle mého názoru je vhodné při stanovení základu daně z příjmů právnických osob vycházet z účetního výsledku hospodaření, protože určení základu

daně z příjmů právnických osob by mělo na účetnictví, jakožto věrné zobrazení příjmů a výdajů, společnosti navazovat. Na druhé straně však zjišťování základu daně prováděním úprav výsledku hospodaření z účetnictví přináší nemalé komplikace a podle mého názoru i vyšší administrativní náročnost.

Na základ daně se na Kypru aplikuje nejnižší sazba daně ve výši 10%. ČR sice zdaňuje některé společnosti kolektivního investování sazbou 5%, ale ostatní právnické osoby podléhají dani 19%, v Rakousku je to dokonce 25% (výjimku tvoří soukromé nadace zdaněné 12,5%). Přestože konstrukce základu daně je pro poplatníka velice důležitá, sazbu daně, která se na tento základ aplikuje, nelze opomenout. Navíc se v praxi ukazuje, že nízká sazba daně přináší výhody i samotnému státu.

Samotné určení zdanitelných příjmů a výdajů je komplikované. Při srovnávání právní úpravy příjmů jsem dospěla k závěru, že Rakousko a Kypr rozděluje zdanitelné příjmy do několika kategorií uvedených v daňových zákonech. ČR uvádí obecnou definici zdanitelných příjmů. Oproti ostatním zemím uvádí ČR spoustu výjimek ze zdanění. Mezi osvobozené příjmy patří ve všech zemích dividendy a ostatní podíly na zisku vyplácené mezi mateřskou a dceřinou společností. Úprava příjmů je velice nepřehledná až nesrozumitelná v daňových zákonech ČR a Rakouska. ČR by měla dle mého názoru podstatně snížit počet výjimek, které zákon připouští, ale zejména by se měla vyvarovat nesrozumitelných ustanovení typu „výjimka z výjimky“. Při srovnávání úpravy výdajů ve zkoumaných zemích jsem zjistila, že všechny země uvádějí obdobnou definici daňově uznatelných výdajů, a to jako výdaje související s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Kypr nabízí širokou škálu daňově uznatelných výdajů, které jsou pro právnické osoby, podle mého názoru, významné. V základu daně uznává výdaje na reprezentaci, tantiémy a neomezuje uplatňovanou výši placených úroků. Opět ČR vykazuje ve svém daňovém zákonu rozsáhlý výčet výdajů, které jsou automaticky považovány za daňově uznatelné. Všechny země také ve svých daňových zákonech uvádějí výdaje, které v základu daně uznat nelze. U všech tří zemí je tímto výdajem zaplacená daň z příjmů. Jako daňově uznatelný výdaj také všechny země berou daňové odpisy majetku. Této problematice jsem se v každé kapitole věnovala blížeji. V této souvislosti jsem došla k závěru, že ČR nabízí svým poplatníkům nejširší možnost pro odpisování majetku. Naopak Rakousko ani Kypr odpisům nevěnují ve svých zákonech přílišnou pozornost. V ČR si může poplatník vybrat z několika způsobů odpisování, na

rozdíl od Rakouska a Kypru, kde je povolena jen metoda rovnoměrného odpisu. V ČR je v této oblasti zřejmá podpora podnikatelů. Nejméně se věnuje odpisování majetku Rakousko, které navíc, oproti ostatním zemím, činí z odpisování majetku užívaného v podnikání povinnost, nikoliv možnost, a to i v případě, že podnikatel vykazuje v daném období ztrátu. Toto řešení nepovažuji za šťastné.

Posledním zkoumaným prvkem základu daně v této diplomové práci byly položky snižující základ daně. U všech zkoumaných zemích k této položce patří uplatnění daňové ztráty z minulých let. Rakousko a ČR sem řadí i dary na obecně prospěšné účely. Uplatnění daňové ztráty je však v jednotlivých zemích podmíněno. V ČR se uplatňuje časový limit 5, resp. 7 let, ostatní státy toto časově neomezuji. Naopak jen v Rakousku je možné odečíst daňovou ztrátu pouze do výše 75% příjmů běžného roku. V ČR ani na Kypru limit není. Rakousko a Kypr umožňují dále přenášení ztrát v rámci tzv. skupiny. Dochází ke zdanění na úrovni mateřské společnosti, která je rezidentní v dané zemi. Z pohledu daňového poplatníka se přikláním k variantě žádných limitů. Jedině tak lze, dle mého názoru, nejlépe optimalizovat svou daňovou povinnost při užití daňové ztráty. Domnívám se, že ČR ztrácí na atraktivitě pro holdingové a nadnárodní společnosti i tím, že neumožňuje „skupinové zdanění“.

Z provedené analýzy vyplývá závěr, že nejatraktivnější daňové prostředí je na Kypru.

Snahou ČR by hlavně mělo být daňové zákony zjednodušit a omezit jejich časté změny. Stabilizace právních předpisů a jejich přehlednost by jistě přispěla k podpoře podnikání. Inspirovat by se mohla i v zavedení „skupinového zdanění“, a podpořit tak přítok kapitálu do země.

Seznam použitých pramenů a literatury:

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) PETRÁČKOVÁ, Věra; KRAUS, Jiří a kolektiv. *Akademický slovník cizích slov*. Vydání 1. (dotisk). Praha: Academia, 1998. ISBN 80-200-0607-9
- 7) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. aktualizované vydání. Praha : Linde Praha, akciová společnost, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7
- 8) 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.
- 9) 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.

Internetové zdroje:

- 10) AKONT. *Acont.cz* [online] 2008 [cit. 2010-11-23] Daňové vábení jménem Kypr. Dostupné z www: <http://www.akont.cz/cz/225.danove-vabeni-jmenem-kypr>
- 11) BMF Federal ministry of Finance. *Bmf.go.at* [online]. July 2009 [cit. 2010-07-15] The Austrian personal income tax and corporate income tax. Dostupné z WWW: www.bmf.gv.at

- 12) CZECHTRADE. *Businessinfo.cz* [online] , [cit. 2010-11-08] Návrh novely zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dane-ucetnictvi/navrh-novely-zakona-o-danich-z-prijmu/1000465/58324/#b1>
- 13) DELOITTE. *Deloitte.com* [online]. 2010, [cit. 2010-10-20] Austria Highlights. Dostupné z www: https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Austria.pdf
- 14) EUROPEAN COMMISSION - Taxation and custome 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
- 15) ERNST & YOUNG. *Ey.com*[online] 2010. [cit. 2010-11-12] Austria Publishes First Draft of 2010 Tax Amendments Act. Dostupné z www: [www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Austria,_ITS_in_the_New_22_04_2010_ITR/\\$FILE/Austria, ITS in the New 22 04 2010_ITR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Austria,_ITS_in_the_New_22_04_2010_ITR/$FILE/Austria,_ITS_in_the_New_22_04_2010_ITR.pdf)
- 16) GLOBAL LEGAL GROUP. *Iclg.co.uk* [online] 2010. [cit. 2010-11-12] The International Comparative Legal Guide to: Corporate Tax 2010. Dostupné z www: www.iclg.co.uk/khadmin/Publications/pdf/3188.pdf
- 17) 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-pravnicky-osob.aspx
- 18) IBFD. *Ibfd.org* [online] 2009, [cit. 2010-06-25] Corporate taxation in Cyprus. Dostupné z WWW: www.ibfd.org
- 19) PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Pwc.com* [online] 2010, [cit. 2010-08-20] Tax facts & figures 2010 – Cyprus. Dostupné z WWW: http://www.pwc.com/en_CY/cy/publications/assets/pwc-cy_tff10_en.pdf
- 20) SAGIT. *Sagit.cz* [online], [cit. 2010-07-18] Daňový poradce – pojmy. Dostupné z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonhesla.asp?cd=74&typ=r>

- 21) www.services.czechtrade.cz/pdf/stu/rakousko-2009-10-27.pdf [cit. 2010-05-15]
- 22) THE LAW TAX NETWORK. *Lowandtax-news.com* [online] , [cit. 2010-07-10]
Cyprus Domestic Corporate Taxes. Dostupné z WWW: <http://www.lawandtax-news.com/html/cyprus/jcylathom.html>
- 23) UHY International Ltd. *Uhy.com* [online] 2009, [cit. 2010-07-08] Doing Business in Cypru. Dostupné z WWW: www.uhy.com/media/PDFs/doing_business_guides/Doing_Business_in_Cyprus.pdf
- 24) <http://cs.wikipedia.org>
- 25) WORLD TAX. *Itrworldtax.com* [online] 2009. [cit. 2010-10-09] Austria. Dostupné z www.: <http://www.itrworldtax.com/Guide/282/Austria.html>

Právní předpisy:

- 26) Zákon č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- 27) Zákoně č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- 28) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění
- 29) Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- 30) Zákon o daních z příjmů č. 118 (I)/2002, ve znění pozdějších předpisů (Cyprus)
- 31) Zákon o daních z příjmů právnických osob z roku 1988, ve znění pozdějších předpisů (Körperschaftssteuergesetz 1988)
- 32) Zákon o daních z příjmů z roku 1988, ve znění pozdějších předpisů (Einkommensteuergesetz 1988)

Vládní návrh zákona

- 33) vládní návrh zákona, sněmovní tisk 158, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

Seznam použitých zkratk

ČR -	Česká republika
DPPO -	daň z příjmů právnických osob
EU -	Evropská unie
KDZ -	zákon o daních z příjmů č. 118 (I)/2002, v platném znění (Kypr)
ObčZ -	zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v platném znění
ObchZ -	zákon č. 516/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění
RFO -	zákon o daních z příjmů z roku 1988, v platném znění (Rakousko fyzické osoby)
RPO -	zákon o daních z příjmů právnických osob z roku 1988, v platném znění (Rakousko)
ZDP -	zákon o daních z příjmů č. 568/1992 Sb., v platném znění (ČR)

Seznam použitých tabulek

2. kapitola – Základ daně z příjmů právnických osob v České republice:

- Tabulka č. 2.1. Úprava výsledku hospodaření
- Tabulka č. 2.2. Zatřídění hmotného majetku do odpisových skupin a daný minimální počet let odpisování
- Tabulka č. 2.3. Roční odpisové sazby platné pro rovnoměrné odpisování (v %) pro jednotlivé odpisové skupiny
- Tabulka č. 2.4. Roční odpisové koeficienty platné pro jednotlivé odpisové skupiny při zrychleném odpisování
- Tabulka č. 2.5. Odpisování nehmotného majetku

Kapitola č.3 – Základ daně z příjmů právnických osob v Rakousku:

- Tabulka č. 3.1 Roční odpisové sazby majetku (v %)

Kapitola č. 4 – Základ daně z příjmů právnických osob na Kypru

- Tabulka č. 4.1 Roční odpisové sazby kapitálového majetku (v %)

Kapitola č. 5 – Komparace legislativních pravidel pro konstrukci základu daně z příjmů právnických osob ve vybraných zemích

- Tabulka č. 5.1 Příjmy (srovnání)
- Tabulka č. 5.2 Daňově uznatelné výdaje
- Tabulka č. 5.3 Daňově neuznatelné výdaje
- Tabulka č. 5.4 Výdaje (srovnání)
- Tabulka č. 5.5 Daňové odpisy
- Tabulka č. 5.6 Položky snižující základ daně
- Tabulka č. 5.7 Uplatnitelnost daňové ztráty (srovnání)

Abstrakt

Tato diplomová práce se věnuje základu daně z příjmů právnických osob ve vybraných zemích Evropské unie. Neustálá snaha ze strany Evropské unie o harmonizaci přímých daní, a snaha o sjednocení pravidel pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob je neúspěšná. Smyslem této diplomové práce je ukázat v jaké míře se právní úprava mezi jednotlivými zeměmi podobá a v čem se liší. Hlavním cílem této diplomové práce bylo porovnání právní úpravy základu daně z příjmů právnických osob v České republice, na Kypru a v Rakousku.

Diplomová práce je rozdělena do pěti kapitol. První kapitola obsahuje definice v práci používaných pojmů. Druhá až čtvrtá kapitola se věnují právní úpravě základu daně z příjmů právnických osob ve zkoumaných zemích. Každá z těchto kapitol popisuje rozhodující prvky ovlivňující základ daně z příjmů právnických osob. Každá z kapitol je rozdělena do dvou subkapitol. První subkapitola se zaměřuje na poplatníky daně z příjmů právnických osob. Druhá subkapitola popisuje základ daně z příjmů právnických osob a položky mající vliv na jeho konstrukci. Druhá subkapitola se dále dělí na 4 části. První část popisuje právní úpravu příjmů. Sleduje zdaňované příjmy, příjmy od daně osvobozené a příjmy, které se zdaňují mimo základ daně z příjmů právnických osob. Druhá část se věnuje výdajům. Sleduje, které výdaje jsou ve vybraných zemích daňově účinné a které daňově neúčinné. V třetí části se blíže věnuji úpravě daňových odpisů, které jsou jedním z daňově uznatelných výdajů. Popisuji odpisovaný majetek a způsoby odpisování. Poslední část vyjmenovává některé položky, o které lze snížit základ daně. Mezi takovéto položky patří například daňová ztráta z minulých let. V poslední kapitole porovnávám pravidla pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob mezi vybranými zeměmi. Kapitola ukazuje odlišnosti a podobnosti v právní úpravě základu daně. Zároveň se snažím vyvodit výhody a nevýhody jednotlivých právních pravidel.

Ukázalo se, že právní úprava se mezi zeměmi značně liší. Podobnější pravidla mají Česká republika a Rakousko, než je tomu ve vztahu ke Kypru. Přesto se obě země velice odlišují. Jako daňově nejatraktivnější vyšla z analýzy právní úprava Kypru, díky jednoduché právní úpravě bez velkého množství výjimek, značnému počtu daňově účinných výdajů a možnosti přenášení daňových ztrát v rámci tzv. "skupiny".

Abstract

This thesis is dealing with the corporation income tax base in picked countries of the European Union. Continuous efforts by the European Union on the harmonization of direct taxation and efforts to unify the rules for determining the corporation income tax base fails. The purpose of this thesis is to show the extent to which the legislation of selected countries is similar and different. The main goal of this thesis it to compare the legislation of the corporation income tax base in Czech Republic, Cyprus and Austria.

This thesis is composed of five chapters. First chapter contains definitions of terms used in this thesis. The second to the fourth chapter deals with the tax base legislation in selected countries. Every from these chapters describes legislation of the crucial components which effects the corporation tax base. Every chapter is subdivided into two subchapters. The first sub-chapter focuses on the tax payers. The second sub-chapter describes the corporation tax base and components affecting its structure. The second sub-chapter is divided into four parts. The first part describes legislation of corporation's income. There is mentioned taxable income, income tax exemptions and income which is not taxed within corporation income tax. The second part deals with expenses. There is described which expenses are tax-deductible and tax-inefficient. The third part takes a closer look to rules for tax depreciation as one of the tax-deductible expense. It shows depreciable assets and depreciation methods. The last part lists some items reducing the tax base. Among such items belongs for example the tax loss. In the last chapter I compare corporation tax base legislation rules among picked countries. It shows the differences and similarities in tax base legislation adjustment. At the same time I try to draw up the advantages and disadvantages of different legal rules.

It turned out that the national legislation varies greatly between countries. Rules are more similar to the Czech Republic and Austria, than it is in relation to Cyprus. However they differ from each other a lot anyway. From the analysis came out that the most attractive tax regime is in Cyprus, thanks to simple legislation without many exceptions, a significant number of tax-deductible expenditures and the possibility of tax losses transfer within the so-called "group".