



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

SROVNÁNÍ ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČESKÉ REPUBLICĚ A VE VELKÉ BRITÁNII

TAXATION OF LEGAL ENTITIES IN THE CZECH REPUBLIC AND GREAT BRITAIN - A
COMPARISON

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

RÓBERT GAŠPERČÍK

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Gašperčík Róbert

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

Srovnání zdaňování příjmů právnických osob v České republice a ve Velké Británii

v anglickém jazyce:

Taxation of Legal Entities in the Czech Republic and Great Britain - a Comparison

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

BRYCHTA, I. a kol. Meritum Daň z příjmů 2011. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 640 s. ISBN 979-80-7357-623-3.

KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie – úvod do problematiky. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.

MELVILLE, A. Taxation Finance Act 2009. 15. vydání. Harlow: Pearson Education Limited, 2009. 626 s. ISBN 978-0-273-73015-6.

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

SINCLAIR, W., LIPKIN, B. St. James's Place Tax Guide 2010 – 2011. 39. vydání. Hampshire: Palgrave Macmillan, 2010. 436 s. ISBN 978-0-230-57346-8.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské Unii. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Karel Brychta, Ph.D.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2011/2012.

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA
Děkan fakulty

V Brně, dne 29.05.2012

ABSTRAKT

Bakalářská práce se zaměřuje na srovnání zdaňování právnických osob v České republice a ve Velké Británii. Obsahuje detailní popis obou legislativních úprav daně z příjmu právnických osob a navrhuje možnosti daňové optimalizace na praktických příkladech. Také zmiňuje evropskou harmonizaci zdaňování právnických osob a její další možný vývoj.

ABSTRACT

Focus of this Bachelor's thesis is comparison of corporate taxation in Czech Republic and in Great Britain. It contains detailed descriptions of both legal entity tax legislations and also suggests possibilities of tax optimization on practical examples. It also mentions european harmonization of company taxation and its possible future outcome.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z příjmu právnických osob, Velká Británie, Česká republika, komparace, přímé daně, daňová harmonizace.

KEYWORDS

Corporate income tax, Great Britain, Czech Republic, comparison, direct taxes, tax harmonization.

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

GAŠPERČÍK, R. *Srovnání zdaňování příjmů právnických osob v České republice a ve Velké Británii*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 90 s.
Vedoucí bakalářské práce Ing. Karel Brychta, Ph.D.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, a že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 25. května 2012

.....

podpis

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji vedoucímu práce Ing. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné rady a cenné připomínky při psaní této práce.

Obsah

Úvod	11
Cíl práce	12
Metodika zpracování	12
1 Teoretická východiska	14
1.1 Základní daňové pojmy	14
1.1.1 Daňový subjekt	14
1.1.2 Daňový objekt	14
1.1.3 Sazba daně	15
1.1.4 Způsob placení daně	16
1.2 Kontroverze kolem daně z příjmu právnických osob	16
1.3 Stimulace pomocí daně z příjmu právnických osob	17
2 Daňový systém České republiky a Velké Británie	18
2.1 Daň z příjmu právnických osob v České republice	18
2.1.1 Vymezení právnické osoby v ČR	18
2.1.2 Poplatník daně	19
2.1.3 Předmět daně	19
2.1.4 Sazba daně	21
2.1.5 Slevy na dani	21
2.1.6 Zdaňovací období	24
2.1.7 Daňové příjmy	24
2.1.8 Výpočet daně	25
2.2 Daň z příjmu právnických osob ve Velké Británii	26
2.2.1 Poplatník daně	26
2.2.2 Předmět daně	27

2.2.3	Odčitatelné položky nahrazující daňové odpisy	29
2.2.4	Zdaňovací období	32
2.2.5	Sazba daně	33
2.2.6	Daňové příjmy	34
2.2.7	Položky snižující základ daně	34
2.2.8	Zvláštnosti zdanění dividend	35
2.2.9	Výpočet daně	36
3	Harmonizace zdaňování právnických osob v EU	37
3.1	Důvody pro a proti daňové harmonizaci	37
3.2	Daňová harmonizace obecně	38
3.2.1	Fáze daňové harmonizace	39
3.3	Harmonizace daně z příjmu právnických osob	39
3.4	Společný konsolidovaný korporátní základ daně	41
3.4.1	Základní pravidla	42
3.4.2	Definice společností	43
3.4.3	Definice základu daně	43
3.4.4	Dlouhodobá aktiva	44
3.4.5	Odepisování	45
3.4.6	Ztráty	46
3.4.7	Oceňování	46
3.4.8	Konsolidace	47
3.4.9	Rozdělování konsolidovaného základu daně	48
3.5	Odhad dopadu zavedení CCTB na Českou republiku	49
4	Řešení modelových příkladů	51
4.1	Příklad 1 – malá firma v ČR	51
4.2	Příklad 2 – malá firma ve Velké Británii	54

4.3	Příklad 3 – velká firma v ČR	57
4.4	Příklad 4 – velká firma ve Velké Británii	59
4.5	Příklad 5 – Implementace návrhu směrnice CCTB na firmě v ČR	62
5	Zhodnocení a doporučení	65
6	Závěr	68
	Seznam použitých zdrojů	70
	Seznam tabulek	74
	Seznam obrázků	74
	Seznam vzorců	75
	Seznam použitých zkratk	76
	Seznam příloh	77
	Přílohy	78

Úvod

Daň z příjmu právnických osob (dále jen DPPO) je velmi obsáhlá a zajímavá problematika. Tato daň je zajímavá jak z teoretického, tak i praktického hlediska. Daň z příjmu právnických osob je rovněž jedna z prvních otázek, o kterou se zajímají investoři, než se rozhodnou investovat kapitál v jiném státě.

Práce se zabývá komparací české daně z příjmu právnických osob a daně v jiném státě, jako druhý stát ke komparaci bylo zvoleno Spojené království Velké Británie a Severního Irska (dále jen UK nebo Velká Británie). Britské ostrovy byly vždy tak trochu izolované od zbytku Evropy, a proto se zde daňový systém vyvíjel trochu jinak. V minulosti byla Británie globální velmocí, i když přišla o své kolonie a její význam už není tím, co býval, jde stále o jednu z nejvyspělejších evropských ekonomik. Rovněž jde ekonomiku, která byla, na rozdíl od ČR na druhé straně železné opony, tudíž se dá předpokládat, že i toto se odrazilo na podobě jejich daňového systému a potažmo dani z příjmu právnických osob.

Bakalářská práce se skládá z několika dílčích částí. První část práce popisuje základní teoretická východiska nutná k pochopení problematiky, jedná se především o vymezení základních daňových pojmů a některé další relevantní skutečnosti z daňové teorie. Jelikož tato tematika byla popsána již mnohokrát, práce se jí věnuje jen okrajově, ale by bylo chybou ji opomenout úplně. Druhá část práce se zabývá daní z příjmu právnických osob v České republice a ve Velké Británii, proto se v této části řeší definice právnických osob, co je a není předmětem daně a podobně, část o britské dani se zaměřuje na zvláštnosti zdaňování právnických osob v tomto státě. Protože oba srovnávané státy jsou členy Evropské unie (dále jen EU), nemohla být opomenuta ani kapitola věnovaná harmonizaci daní v EU. Zvláštní důraz je kladen především na problematiku společného konsolidovaného základu daně. Čtvrtá část obsahuje výpočet modelových příkladů, ve kterých jsou aplikovány poznatky z předchozích kapitol. Přestože v problematice konsolidovaného základu daně jsou nejasnosti i mezi odbornou veřejností, je součástí této bakalářské práce i pokus o jeho implementaci. Pátou částí je shrnutí nejdůležitějších rozdílů ve zdaňování firem v obou zemích a také návrhy na optimalizaci jejich daňové povinnosti.

Cíl práce

Hlavním cílem bakalářské práce je srovnat zdaňování právnických osob v ČR a ve Velké Británii.

Hlavního cíle bude dosaženo za pomoci následujících dílčích cílů.

Dílčí cíle

- popsat teoretická východiska,
- popsat zdaňování právnických osob v České Republice,
- popsat zdaňování právnických osob ve Velké Británii,
- popsat současný stav harmonizace zdaňování právnických osob v EU,
- porovnat společnosti se stejnými charakteristikami a určit, kde mají výhodnější zdanění,
- navrhnout optimalizaci daňové povinnosti v případě modelových firem i obecně,
- uvést hlavní odlišnosti a podobné prvky obou úprav DPPO.

Metodika zpracování¹

Metoda komparace je vzhledem k tématu mé práce stěžejní. Je použita hlavně pro srovnání stejných a rozdílných prvků v obou úpravách daně z příjmu právnických osob a také pro analýzu a porovnání dostupných dat.

V teoretické části bakalářské práce je rovněž využita **metoda analýzy** pro rozložení problematiky na snadněji pochopitelné celky a jejich následné popsání. Další metodou je **metoda syntézy**, pomocí které jsem se snažil sjednotit informace z mnoha pramenů do jednoho celku

Protože zákon o dani z příjmu je psaný nepříliš čtivým a nesnadno pochopitelným způsobem, je v práci hojně využita také **metoda abstrakce**, tedy snaha rozlišit relevantní a důležité od nepodstatného a irelevantního.

¹ POKORNÝ, J. *Předdiplomní seminář*. 2006. s. 21-22.

V závěrečné části práce byla využita metoda **konkretizace** pro uvedení konkrétních příkladů dle obecných poznatků. A rovněž **metoda dedukce** pro formulaci doporučení na optimalizace daňové povinnosti. **Metoda klasifikace** byla použita pro řazení informací do logických struktur, aby byla práce co nejpřehlednější.

1 Teoretická východiska

Tato část práce se zabývá základními daňovými pojmy, jako jsou subjekt daně, objekt daně, historii daní a také daněmi z pohledu ekonomické teorie.

1.1 Základní daňové pojmy

Následující podkapitola vysvětluje základní daňové pojmy, se kterými se čtenář bude setkávat v této práci.

Zajištění skutečného výběru daně je podmíněno znalostí odpovědí na následující otázky:

- Kdo je povinen ji odvést?
- Z čeho se vyměřuje?
- V jaké výši se daň vyměřuje?
- Kdy a jakým způsobem se uhradí?¹

1.1.1 Daňový subjekt²

Daňovým subjektem je osoba, která je povinna strpět, odvádět anebo platit daň. Daňové subjekty se dále dělí na plátce a poplatníky. **Poplatníkem** se rozumí osoba, která nese daňové břemeno. **Plátce** daně je osoba, která daň odvádí. U některých daní se stává, že je plátcem i poplatníkem tatáž osoba (např. daň z příjmu právnických osob). Poplatníci daně z příjmu právnických osob se dělí na **daňové rezidenty** a **daňové nerezidenty**. Daňovým rezidentem je osoba, která má neomezenou daňovou povinnost, zdanění v jejím případě podléhají veškeré její příjmy, jak tuzemské tak zahraniční. Daňovým nerezidentem je osoba, která má sídlo v zahraničí. U takové osoby podléhají zdanění jen příjmy ze zdrojů na území České republiky.³

1.1.2 Daňový objekt⁴

Je veličina, ze které se daň vyměřuje. V praxi se používá častěji pojem **daňový základ**. Objektem zdanění mohou být: **hlava, majetek, důchod, spotřeba**. **Daň z hlavy** se dnes již prakticky nepoužívá, ale v dnešní době se za její obdobu považují například poplatky

¹ KUBÁTOVÁ, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. 1994. s. 32.

² VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2008 anebo učebnice daňového práva*. 2008. s. 12.

³ tamtéž, s. 68.

⁴ tamtéž, s. 13-14.

za sběr komunálního odpadu. **Majetkové daně** jsou v dnešní době rovněž využívány spíše doplňkově, zejména nemovitosti jsou skvělým objektem zdanění, protože z jejich povahy vyplývá nemožnost je zatajit. Daně **z důchodu** sice poskytují poměrně malou část z celkových daňových příjmů, ale dají se ze všech daní nejlépe používat jako nástroj hospodářské politiky. Zejména daň z příjmu fyzických osob je účinným stimulačním nástrojem. Výhoda **daní ze spotřeby** spočívá v tom, že jdou na rozdíl od důchodových méně vidět. Podíl těchto daní na celkových daňových příjmech stále roste, zčásti možná proto, že jejich růst nezbuzuje takovou nevoli u voličů.

1.1.3 Sazba daně¹

Sazba daně je algoritmus, kterým se ze základu daně sníženého o odpočty stanoví velikost výsledné daňové povinnosti. V praxi se setkáváme s různými typy daňových sazeb, které se podle úhlu pohledu dají rozdělit na: **pevné a relativní; jednotné a diferencované.**

Pevná sazba je taková, která se vztahuje k fyzikální jednotce základu daně, např. 1 litr benzínu, 1 m² zastavěné plochy. Využívá se zejména v selektivních spotřebních daních.

Relativní sazba se používá tam, kde je hodnotově vyjádřený základ daně. Sazba je udávána jako určitá část z tohoto základu, např. 19 %. Podle toho, jak se tato sazba chová s růstem základu daně, lze ji dále rozdělit na **lineární** (roste přímo úměrně růstu základu daně) a **progresivní** (roste rychleji než základ daně). Výpočet daně podle lineární sazby je jednoduchý, protože se nemění, u progresivní se nejčastěji používají **pásmové sazby**. Jsou to intervaly základu daně, kde je pro každý interval stanovena sazba daně.² Příklady sazby progresivní daně uvádí následující tabulka.

Tabulka 1: Příklady sazby progresivní daně

Základ daně	Sazba daně
do 100 000 Kč	10 %
do 200 000 Kč	20 %
nad 200 000 Kč	30 %

Zdroj: NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2008. s. 36.

¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2009. s. 42.

² VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2008 anebo učebnice daňového práva*. 2008. s. 18.

1.1.4 Způsob placení daně

Jestliže je daňovým subjektem při výběru daně pouze daňový poplatník, hradí daň na základě daňového přiznání, kde si sám vypočte a odvede daň. Protože zdaňovacím obdobím většiny daní je kalendářní rok, takový systém by vedl k nerovnoměrnému časovému plnění státního rozpočtu. Proto se přistupuje k dalším formám placení daně, jako například **formou záloh**. Záloha na daň je platba, kterou je daňový subjekt povinen odvádět před vyměření daňové povinnosti za nebo na zdaňovací období, s tím že ve splatnosti budou jeho zálohy na její úhradu započítány.¹ Zálohy jsou zpravidla odvozeny od výše daně v předchozím období anebo od očekávané výše daně. Další možná forma placení daně jsou **splátky daně**. Ty jsou postupným plněním již známé daňové povinnosti během zdaňovacího období, na které se daň vyměřuje. Z hlediska rychlosti výběru daně, jednoduchosti a minimalizace daňových úniků se jeví jako výhodný způsob platby **srážka daně**. Srážkou daně se rozumí výběr daně se dvěma daňovými subjekty – plátcem daně, který daň srazí a odvede a poplatníkem jehož příjem je zdaňován. Takto jsou zdaňovány například úroky z vkladů, které spořitelna zdaní a ještě před jejich připsáním klientovi. Takovýto výběr daně však zamezuje použití progresivní sazby daně a proto se hodí jen u těch příjmů, které nejsou příliš významné.²

1.2 Kontroverze kolem daně z příjmu právnických osob³

Daň z příjmu právnických osob je jednou z nejvíce diskutovaných daní, i tak je však možné ji nalézt v daňových systémech téměř všech vyspělých zemí. Mezi odborníky na ni panuje mnoho protichůdných názorů, ekonomická teorie k ní má také různé přístupy, nejrozšířenější jsou tyto dva.

Integralistický přístup

Je proti existenci daně, argumentuje tím, že zisk je zdaněn dvakrát, jednou na úrovni právnické osoby a podruhé na úrovni vlastníků (fyzických osob).

Absolutistický přístup

Obhajuje existenci DPPO, protože firmy, především ty velké, jsou právními jednotkami s vlastním rozhodováním a zdanitelnou kapacitou a mohou ovlivňovat ekonomiku.

¹ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2008 anebo učebnice daňového práva*. 2008. s. 26.

² tamtéž, s. 28.

³ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2003. s. 121.

Hlavní nedostatky daně z příjmu právnických osob:¹

- společnosti nemají zvláštní zdanitelnou kapacitu,
- společnosti přesunují daň na jiné subjekty,
- je obtížné definovat zdanitelný zisk,
- problém dvojího zdanění dividend.

Důvody pro existenci daně z příjmu právnických osob jsou zejména následující:²

- společnosti využívají veřejných služeb, a proto je správné, aby za to platily,
- kompenzuje omezenost ručení právnických osob,
- jsou zdaněny zisky, které by na personální úrovni mohly legálně či nelegálně uniknout zdanění,
- je možné ji použít jako nástroj hospodářské politiky.

1.3 Stimulace pomocí daně z příjmu právnických osob³

Vhodná úprava daně z příjmu právnických osob může stimulovat podniky k chování se určitým způsobem, proto je možné do určité míry chápat DPPO také jako nástroj hospodářské politiky. Snahy o stimulaci pomocí daně z příjmu právnických osob jsou patrné i v její české úpravě. Problémem je však to, že účinnost těchto stimulačních nástrojů závisí na konkrétní situaci v ekonomice – jejich aplikace by tudíž musela být operativní. To ovšem porušuje jeden z hlavních požadavků na optimální daňovou soustavu – její maximální stabilitu a dlouhodobou platnost. Složitý systém navíc zvětšuje prostor pro daňové úniky. Podporují se aktivity jako výzkum, vývoj, ekologické aktivity, firmy jsou naváděny k tomu, aby vymáhaly řádně své pohledávky⁴, dávaly dary na veřejně prospěšné účely⁵ a podobně.

¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 187-189.

² tamtéž, s. 189-190.

³ zpracováno dle lit. ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2003. s. 121-122.

⁴ uvedené lze usuzovat z § 8 zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ uvedené lze usuzovat z § 20, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

2 Daňový systém České republiky a Velké Británie

Tato část práce se zabývá popsáním základních charakteristik obou daňových systémů z hlediska daně z příjmu právnických osob. Obsahuje definice poplatníka, předmětu daně, sazby a jejich vývoj, daňové příjmy z daně z příjmu právnických osob, jaké jsou daňové slevy a postup výpočtu daně.

2.1 Daň z příjmu právnických osob v České republice

Daň z příjmu právnických osob je v českém daňovém systému zavedena již od dob minulého režimu, současnou podobu však začala získávat až vznikem nové daňové soustavy v roce 1993.

2.1.1 Vymezení právnické osoby v ČR

Z hlediska řešeného tématu jsou pro definici právnických osob relevantní následující právní normy, a to zákon č. 40/1964 Sb., **občanský zákoník**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen OBZ), dále pak zákon č. 586/1992 Sb., **o daních z příjmu**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Další právní normou je zákon č. 513/1991 Sb., **obchodní zákoník**, ve znění pozdějších předpisů.

Právnickými osobami vymezenými v § 18 OBZ jsou:

- a) sdružení fyzických nebo právnických osob,
- b) účelová sdružení majetku,
- c) jednotky územní samosprávy,
- d) jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon.¹

Pro účely této práce jsou zajímavá pouze tzv. **sdružení fyzických nebo právnických osob**, k nimž se řadí zejména různé formy **obchodních společností, družstva** zájmová sdružení právnických osob, evropské hospodářské zájmové sdružení, evropská společnost, evropská družstevní společnost.²

¹ Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. § 18.

² BRYCHTA, I. a kol. *Meritum Daň z příjmů*. 2011. s. 144.

2.1.2 Poplatník daně

Poplatníky daně z příjmu právnických osob jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami a organizační složky státu. Poplatníkům, kteří jsou daňovými rezidenty, vzniká daňová povinnost z tuzemských i zahraničních příjmů. Poplatníci, kteří jsou daňovými nerezidenty, mají daňovou povinnost jen z příjmů plynoucích z území České republiky. Od daně jsou osvobozena veřejná nezisková ústavní zařízení a ústřední banka České republiky.¹

2.1.3 Předmět daně

Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem s vyloučením příjmů (výnosů), které nejsou předmětem daně. Toto neplatí u právnických osob, které nejsou založeny za účelem podnikání, u těchto jsou vyňaty činnosti, které souvisí s účelem, pro který byly založeny.²

Předmětem daně nejsou zejména:³

- příjmy získané nabytím akcií podle zvláštního zákona,
- příjmy získané zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou plynoucích příjmů,
- u poplatníků majících zvláštní postavení dle zvláštního zákona, příjmy získané vydáním pohledávky a to do výše náhrad (dle zvl. zákona), do výše nároku na vydání základního podílu a dále příjmy z vydání dalšího podílu v nepeněžní formě,
- příjmy z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně vybírané srážkou,
- příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva, ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. § 17.

² tamtéž, § 18.

³ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum Daň z příjmů*. 2011. s. 149-150.

U poplatníků, kteří jsou **nezaložení nebo nezřízení za účelem podnikání** předmětem daně nejsou předmětem daně zejména:¹

- Příjmy z činností, které vyplývají z poslání těchto poplatníků za předpokladu, že náklady vynaložené na tyto činnosti jsou vyšší než příjmy. Činnosti patřící pod „poslání“ jsou uvedeny ve stanovách, zakladatelské či zřizovací listině, statutu, či ve zvláštním právním předpisu (např. u obcí).
- Příjmy z dotací a příspěvků na provoz.
- Příjmy obcí a krajů, které plynou z výnosu daní, poplatků a peněžních odvodů.
- Příjmy z úroků a vkladů na běžném účtu.
- Příjmy z úplatných převodů státního majetku a úplatného používání tohoto majetku mezi organizačními složkami státu, dále pak z pronájmu a prodeje státního majetku.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. § 18 odst. 4.

2.1.4 Sazba daně

Sazba daně z příjmu právnických osob je v současnosti 19 %. Je však nutno podotknout, že některé příjmy právnických osob tvoří tzv. samostatný základ daně, který podléhá dani 15 %. (viz § 20b ZDP).¹ Vývoj sazeb daně v ČR víceméně odpovídá celosvětovému trendu poklesu firemních daní v poslední dekádě.² Vývoj sazeb za poslední roky uvádí následující tabulka.

Tabulka 2: Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob od roku 2003 do současnosti

Rok	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Sazba daně z příjmu právnických osob	31%	28%	26%	24%	24%	21%	20%	19%	19%	19%
Sazba pro samostatný základ daně	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%

Zdroj: BRYCHTA, I., RYTÍŘOVÁ, L. *Tabulky a informace pro daně a podnikání*. 2011. s. 54.

2.1.5 Slevy na dani

Slevy na dani jsou položky, které v mechanismu výpočtu daně vystupují až po úpravách základu daně a jeho vynásobení daňovou sazbou. Proto jsou „účinnější“ než nezdanitelné součásti základu daně, upravují totiž až samotnou daňovou povinnost a nikoliv bázi, ze které je kalkulována.

Slevy na zaměstnance se zdravotním postižením

Sleva na dani je 18 000 Kč na zaměstnance se zdravotním postižením, případně 60 000 Kč za zaměstnance s těžším zdravotním postižením. Částka se přepočítává tzv. rozhodným průměrným počtem zaměstnanců se zdravotním postižením.³

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. § 21.

² KPMG Česká republika. *Daň z příjmů právnických osob u nás v poslední dekádě strmě klesala, sazby DPH nedávno naopak vzrostly*. [online]. 2011. [cit. 2012-01-22]. Dostupný z: <<http://www.kpmg.com/cz/cs/issuesandinsights/articlespublications/press-releases/stranky/dan-z-prijmu-pravnicky-ch-osob-klesala-sazby-dph-vzrostly.aspx>>

³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. § 35.

Slevy pro držitele příslibu investiční pobídky

Pro poplatníky, kteří se zaregistrovali a zahájili podnikání v souladu se zvláštním právním předpisem.¹

Podmínky pro uplatnění slevy:²

- zavedení nové výroby nebo rozšíření stávající,
- vynaložení prostředků do oboru zpracovatelského průmyslu,
- pořízení strojního zařízení za tržní cenu, určeného pro výrobní účely a vyrobeného ne víc jak 2 roky před jeho pořízením, a jehož hodnota musí tvořit minimálně 60 % celkové hodnoty pořízeného dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku,
- pořízení dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku nejméně v částce 100 mil. Kč, přičemž nejméně polovina musí být kryta vlastním kapitálem,
- šetrnost výroby a dalších procesů k životnímu prostředí,
- zahájení stavebních prací a pořizování dlouhodobého majetku je možné teprve po vydání potvrzení od ministerstva o splnění podmínek pro získání investiční pobídky.

Podmínky je nutno splnit kumulativně a do tří let (kromě podmínky týkající se šetrnosti výroby) od vydání potvrzení o příslibu investiční pobídky. Výjimečně může Ministerstvo obchodu a průmyslu na žádost prodloužit tuto lhůtu o další dva roky.

ZDP definuje i další podmínky pro uplatnění těchto slev, jsou to zejména tyto:³

- poplatník při stanovení základu daně uplatní v nejvyšší možné míře tyto položky:
 - všechny daňové odpisy – v období uplatňování slevy nelze odpisování přerušit,
 - opravné položky k pohledávkám dle zákona o rezervách,

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. § 35 - §35a.

² Zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů. § 2 odst. 2.

³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. § 35a odst. 2.

- položky odčitatelné od základu daně dle § 34 (daňová ztráta, její části a ostatní položky) uplatní poplatník v nejbližším zdaňovacím období, za které bude vykázán základ daně.
- Poplatník bude u dlouhodobého majetku prvním vlastníkem v ČR (neplatí pro nemovitosti pořízené v rámci investiční akce posuzované pro účely veřejné podpory).
- Poplatník nebude v době, kdy může uplatňovat slevu zrušen (5 let, přísliby poskytnuté před 1. 7. 2007 běží dle starých pravidel, tj. 10 let), ani proti němu nebude zahájeno insolvenční řízení, nesloučí se s jiným subjektem nebo nepřevzme jmění společnosti, zrušené bez likvidace.
- Poplatník nezvýší svůj základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích se spojenými osobami způsobem, který by odporoval běžnými obchodními a ekonomickými praktikám nebo nepřevéde majetek těmto osobám tak aby u sebe vyvolal snížení základu daně nebo vytvoření či prohloubení ztráty.
- Pořízení a evidování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nejméně v částkách uvedených v zákoně o investičních pobídkách (musí být pořízen majetek nejméně v hodnotě 100 mil. Kč, přičemž minimálně 50 % z toho musí být kryto vlastním kapitálem).
- Bylo-li poplatníkovi poskytnuto více příslibů, smí uplatnit za zdaňovací období slevu pouze z titulu jednoho příslibu. Pokud ale uplatní slevu z později poskytnutého příslibu, zaniká mu tímto možnost ve všech dalších zdaňovacích obdobích uplatnit slevy z příslibů předchozích.

Nedodržení podmínek¹

Pokud poplatník nedodrží některou z výše uvedených podmínek je povinen podat dodatečná daňová tvrzení² za všechna zdaňovací období, ve kterých slevu uplatnil. Výjimkou je podmínka, která ukládá povinnost uplatnit v nejvyšší možné míře odpisy, opravné položky apod. V případě porušení této podmínky podá dodatečné tvrzení jen za zdaňovací období, ve kterých tuto podmínku nedodržel.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních příjmu, ve znění pozdějších předpisů. § 35 odst. 6.

² Dodatečným daňovým tvrzením dle § 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů je: **dodatečné daňové přiznání, následné hlášení a dodatečné vyúčtování.**

2.1.6 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím u právnických osob je dle ZDP **kalendářní rok, hospodářský rok**, období od rozhodného dne fúze anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze, převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány do obchodního rejstříku anebo **účetní období**, pokud je delší než 12 po sobě nepřetržitě jdoucích měsíců.¹

2.1.7 Daňové příjmy

Následující tabulka ukazuje vývoj příjmů plynoucích z daně z příjmu právnických osob v ČR od roku 2003. Je však nutno zdůraznit, že v každém z uvedených let byla jiná sazba daně.

Tabulka 3: Vývoj daňových příjmů plynoucích z daně z příjmu právnických osob od roku 2003

Údaje jsou v mil. Kč.	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
DPPO	111 566	125 896	127 268	148 330	169 923	147 227	125 550

Zdroj: European Commission: Taxation and Customs Union. *Revenue data by individual tax*. [online].

2011. [cit. 2011-12-12]. Dostupný z: < http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation >

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. § 17.

2.1.8 Výpočet daně

Při výpočtu daně se postupuje dle následujícího algoritmu, výchozím bodem je výsledek hospodaření zachycený v účetnictví.

Obrázek 1: Algoritmus výpočtu daně z příjmu právnických osob v ČR

VH z účetnictví



TRANSFORMACE NA ZD – tzv. + / - položky

- + daňově neuznatelné náklady
- osvobozené příjmy

dílčí základ daně

- odpočet daňové ztráty z předchozích let
- odpočet 100 % výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje
- odpočet 50 % výdajů vypořádaných oprávněným osobám jako jejich majetkový podíl dle zákona o úpravě majetkových nároků v družstvech

upravený základ daně

Výpočet daně dle aktuální sazby

- x Sazba daně (19 %)

daň

Uplatnění slev na dani:

- sleva na zaměstnance se zdravotním postižením a těžším zdravotním postižením
- sleva na dani z titulu investiční pobídky

výsledná daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování s využitím ZDP.

2.2 Daň z příjmu právnických osob ve Velké Británii

Daň z příjmů právnických osob je v britském daňovém systému zakotvena od roku 1965, kdy byla rovněž zavedena daň z kapitálu a investic, která je její součástí. Do té doby byli jednotlivci i firmy poplatníky jediné daně z příjmu.

2.2.1 Poplatník daně

Stejně jako v České republice jsou poplatníky daně právnické osoby. Poplatníci jsou dále rozděleni na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Daňoví rezidenti mají daňovou povinnost ze všech z domácích i zahraničních příjmů. Daňoví nerezidenti, jsou povinni k dani z příjmů plynoucích z území UK. Všechny společnosti založené podle anglického práva jsou od roku 1988 automaticky daňovými rezidenty, bez ohledu na to odkud je ve skutečnosti řízena. Mezi poplatníky patří zejména následující:

- společnosti s ručením omezením zapsané v UK,
- zahraniční společnosti se sídlem a stálou provozovnou v UK,
- členské kluby jako sportovní, společenské, apod.,
- charity a společnosti, které jsou vlastněny charitami,
- NHS¹ trusty – řetězce, které sdružují poskytovatele zdravotní péče – pokud vykonávají významné obchodní činnosti, které nejsou součástí základní zdravotní péče,
- družstva,
- další občanská sdružení.²

¹ National Health Service /Národní zdravotní služba, pozn. překlad autora/.

² HM Revenue & Customs. *Who is liable for Corporation Tax*. [online] 2011. [cit. 2012-05-25]. Dostupné z: < <http://www.hmrc.gov.uk/ct/getting-started/new-company/who-is-liable.htm> >

2.2.2 Předmět daně

Do 1. dubna 2009 platil ve Velké Británii tzv. „schedular system“, vyznačoval se dělením příjmů na dle jejich zdroje na tzv. rozpisy a případy („schedules and tasks“). Po 1. dubnu 2009 se příjmy dělí do těchto kategorií:

- příjmy z podnikání,
- příjem z majetku,
- příjem z dlouhodobých půjček,
- příjem z derivátů,
- zisky v souvislosti s dlouhodobým nehmotným majetkem,
- zisky z dispozice s know-how a prodeje patentových práv,
- různý příjem,¹
- příjmy z kapitálu a investic.²

Každá z těchto kategorií má jiná pravidla pro daňové uznatelnosti nákladů.

Ačkoliv Velká Británie má pro kapitálové příjmy a investice zvláštní daň - CGT- Capital Gains Tax, tato se týká pouze fyzických osob. Právnícké osoby tyto příjmy zdaňují v rámci daně z příjmu právnických osob.

Příjmy z podnikání³

Příjmy z podnikání obsahují zisk za zdaňovací období upravený pro účely daně. Výchozím bodem je zisk před zdaněním za relevantní účetní období. Ten je upraven vyjmutím příjmů nespádajících do hlavní činnosti a přičtením daňově neuznatelných nákladů. Pokud je účetní období delší než 12 měsíců, musí být základ daně rozporcován mezi více období.

¹ SKALICKÁ, H. Zdaňování společností ve Velké Británii. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 8, s. 42-45.

² MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 361.

³ MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 342.

Příjmy z kapitálu a investic¹

Příjmy z kapitálu a investic jsou definovány jako rozdíl ceny aktiva v momentě, kdy je prodáno/darováno a ceny za kterou bylo toto aktivum původně nabyto. Předmětem je rovněž ztráta nebo zničení aktiva. Dále jsou definovány výjimky z tohoto pravidla, které zahrnují následující aktiva, jejichž prodej není předmětem daně, jsou to zejména následující:

- motorová vozidla,
- věci movité povahy v hodnotě nižší než £ 6 000,
- movitosti s předpokládanou životností delší než 50 let pokud nejsou využívány pro podnikatelskou činnost,
- státní či vládní dluhopisy a další kvalifikované dluhopisy, které se řeší podle zvláštního režimu.

Darování takového aktiva na charitativní účely rovněž není předmětem daně.

Pokud výdaje z kapitálu a investic překročí příjmy, je ztráta přenesena do dalších období a uplatněna oproti příjmům z kapitálu a investic v těchto obdobích.

Příjmy z majetku²

Příjmy z majetku jsou definovány jako využívání nemovitosti nebo pozemku jako zdroje nájemného nebo jiných plnění. V praxi mezi tyto příjmy patří zejména:

- nájemné,
- prémie z pronájmu – suma placená pronajímateli za poskytnutí pronájmu,
- platby za poskytnutí práv k majetku (umožnění lovu zvířem, rybaření, „právo cesty“),
- dividendy přijaté z UK Real Estate Investment Trust.³

Příjmy z majetku jsou sníženy o uznatelné výdaje, ty zahrnují zejména nutné opravy a údržbu majetku, pojištění majetku, platby nadřízenému pronajímateli pokud jde o podnájem, úroky placené z půjček určených ke koupi nebo technickému zhodnocení dotčeného majetku, administrativní náklady, náklady na poskytování služeb nájemcům.

¹ zpracováno dle MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 361-362.

² zpracováno dle MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 349.

³ MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 55.

U všech těchto výdajů musí být prokázáno, že jsou v celé své výši použity výhradně k účelům, které se řadí mezi příjmy z majetku.¹

Příjmy z majetku lze rovněž snížit o kapitálové výdaje, a to v rozsahu odčitatelných položek (viz další kapitola) u následujícího majetku:²

- stroje a zařízení používané k opravám a údržbě pronajímaného majetku,
- kvalifikované průmyslové budovy pronajímané pro průmyslové využití,
- renovace nebo přeměna obyvatelných nebo nevyužívaných prostor nad obchody pro stavbu bytů k pronájmu,
- renovace prostor k podnikání v tzv. znevýhodněných oblastech,³
- Wear and Tear Allowance /odčitatelná položka z běžného opotřebení, pozn. překlad autora/ – z nábytku poskytnutého nájemci, standardně se pohybuje na úrovni 10 % z výše nájemného,
- odčitatelná položka z pořízení určitých předmětů pro úsporu energie v pronajímaném objektu /landlords energy saving allowance/, celková výše odčitatelné položky nesmí překročit £ 1500.

Pokud při podnikání s majetkem vznikne poplatníkovi **ztráta**, může být odečtena v roce, kdy nastala. Pokud takto není možno ztrátu odečíst v celém rozsahu, přenáší se do dalších období a to po neomezeně dlouhou dobu za předpokladu, že poplatník dále provozuje tuto činnost.⁴

2.2.3 Odčitatelné položky nahrazující daňové odpisy⁵

Annual investment allowance /Každoroční odčitatelná položka z investic, pozn. překlad autora/ – zkráceně **AIA**, firma může uplatnit jen jednou ročně, odčitatelná položka se týká všech zařízení a strojů kromě motorových vozidel. Spočívá v tom, že

¹ MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 56.

² tamtéž, s. 57.

³ v UK je téměř 2000 oblastí, které jsou vládou označeny jako znevýhodněné. V těchto oblastech je mimo jiné například nižší daň z nemovitosti – jde o opatření strukturální politiky v oblasti zemědělství. Oblasti jsou označovány zkratkou LFA (less favourable area). Cílem tohoto opatření je udržení kultury venkova, konkurenceschopnost a rozmanitost hospodářství. Obdoba tohoto opatření existuje i v ČR

⁴ zpracováno dle MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 55-58.

⁵ zpracováno dle MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 148-156.

prvních £ 50 000 investovaných na stroje a zařízení v zdaňovacím období je daňově uznatelných. Částka £ 50 000 je proporcionálně zvýšena anebo snížena pokud je období delší anebo kratší než 12 měsíců. Tato odčitatelná položka se týká především malých a středních firem, kde roční investice do strojů a zařízení často nepřesáhnou tuto částku. Dvě firmy, které jsou pod tzv. společnou kontrolou¹, mohou uplatnit AIA pouze jednu. Částka AIA se od dubna 2012 snižuje na £ 25 000.

First year allowance /Odčitatelná položka v prvním roce, pozn. překlad autora/ – zkráceně **FYA**, tato forma odčitatelných položek figurovala v britském daňovém systému do dubna roku 2008. Od té doby byla nahrazena výše zmíněnou **AIA**. Dnes existuje jen v omezené míře pro speciálně definované činnosti a stimuluje firmy, aby více investovaly do ekologických činností. Jedná se veskrze o ekologické činnosti týkající se zlepšování kvality a snižování spotřeby vody jako například zařízení jako regulátory průtoku, efektivní průmyslové čistící zařízení, efektivní toalety, systémy pro opětovné využití vody apod. Tyto položky jsou daňově uznatelné v plné výši v roce nabytí.²

Writing Down Allowance /Odčitatelná položka z odepisování pozn. překlad autora/ – zkráceně **WDA**, odpisy ve Velké Británii představují kapitálový výdaj, a proto nejsou daňově uznatelné. Namísto odpisů proto existuje tato forma příspěvku. Na rozdíl od ostatních odčitatelných položek lze tuto aplikovat opakovaně. Počítá z pořizovací ceny majetku snížené o všechny ostatní odčitatelné položky již uplatněné z tohoto majetku. Pro účely výpočtu těchto odčitatelných položek jsou dlouhodobá aktiva dělena do dvou skupin: **hlavní skupina** /main pool/ a **skupina se speciální sazbou** /special rate pool/.³

¹ Firmy jsou pod společnou kontrolou, pokud vykonávají svou činnost ve stejných prostorách a pokud více než 50 % jejich obrátu plyne z aktivit, které jsou pod stejnou klasifikací EU.

² zpracováno dle Portal Tax Claims. *First Year Allowances (FYA) on Plant & Machinery* [online]. 2011. [cit 2012-01-01]. Dostupné z: <<http://www.portaltaxclaims.com/capital-allowances/first-year-allowances-fya-on-plant-machinery/>>

³ zpracováno dle Business Link. *Capital allowances on plant and machinery*. [online]. 2011. [cit 2012-03-17]. Dostupné z:

<<http://www.businesslink.gov.uk/bdotg/action/detail?itemId=1086393051&type=RESOURCES>>

Hlavní skupina¹

Do hlavní skupiny spadá většina běžných dlouhodobých aktiv, jako jsou stroje, budovy, vybavení kanceláří, nákladní automobily, dodávky. Osobní automobily (dále jen automobily) spadají do hlavní skupiny, jen pokud splní následující omezení:

- **Automobily pořízené do 6. 4. 2009** – pořizovací cena musí být nižší než £ 12 000 včetně. Automobily, které toto nespĺňují, nejsou automaticky zařazeny do druhé skupiny, ale jsou řešeny speciálně.
- **Automobily pořízené po 6. 4. 2009** – pouze automobily s emisemi nižšími než je 160g/km². Při nesplnění limitu emisí je automobil přeřazen do **skupiny se speciální sazbou**.

Zvláštní pravidlo se týká automobilů pořízených do 31. 3. 2013 včetně, s emisemi do 110g/km, takové automobily nespĺňají ani do jedné ze skupin. Namísto toho na ně může být využito odčitatelné položky v prvním roce (FYA) v plné výši.

Skupina se speciální sazbou

Do této skupiny patří následující druhy aktiv:

- automobily pořízené po 6. 4. 2009, které mají zároveň emise vyšší než 160g/km,
- vnitřní nedělitelné součásti budov jako výtahy, centrální topení, klimatizace, eskalátory,
- tepelná izolace budov,
- aktiva s životností delší než 25 let, pokud je suma na ně vynaložená za zdaňovací období větší než £ 100 000.

Při počítání výše odčitatelné položky se vychází z odepsané hodnoty (de facto zůstatkové ceny) skupiny z konce předchozího zdaňovacího období. **Sazba WDA byla od roku 2011 snížena z původních 20 % na 18 % pro hlavní skupinu a z 10 % na 8 % pro skupinu se speciální sazbou.**³

¹ MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 151.

² pozn. emise se měří v množství CO₂ vyprodukovaného na projetí kilometr.

³ Business Link. *Capital allowances on plant and machinery*. [online]. 2011. [cit 2012-03-17]. Dostupné z: <<http://www.businesslink.gov.uk/bdotg/action/detail?itemId=1086393051&type=RESOURCES>>

Balancing Allowance, Balancing Charge /Vyrovňovací odčitatelná položka nebo doplatek, pozn. překlad autora/ – pokud je během zdaňovacího období prodáno dlouhodobé aktivum, na které byla uplatněna některá z výše zmíněných odčitatelných položek, a je prodáno za cenu vyšší, než je jeho současná hodnota po uplatnění odčitatelných položek je tento rozdíl nutné přičíst k základu daně – jde tedy o „Balancing Charge“. Pokud například firma pořídí ve zdaňovacím období aktivum a nárokuje si 100 % FYA – jeho daňová zůstatková cena je £ 0 – a prodá jej za £ 100, je oněch £ 100 připočteno k daňovému základu.

Naopak pokud je takovéto aktivum prodáno za cenu nižší než je jeho daňová zůstatková cena, je možné si tento rozdíl uplatnit jako další odčitatelnou položku, při kalkulaci základu daně – jde tedy o „Balancing Allowance“.¹

2.2.4 Zdaňovací období²

Zdaňovacím obdobím je kalendářní anebo hospodářský rok. Zdaňovací a účetní období se stejně jako v ČR obvykle kryjí. Zdaňovací období končí, pokud nastane jedna z následujících skutečností:

- uplyne 12 měsíců od jeho začátku,
- konec účetního období,
- firma přestane být rezidentem UK,
- firma je v konkurzu,
- firma zastaví obchodní činnost.

Pokud je účetní období delší než 12 měsíců, rozdělí se na dvě zdaňovací období. Prvním zdaňovacím obdobím je prvních po sobě jdoucích 12 měsíců. Druhým jsou zbylé měsíce účetního období, k nimž se přidají následující kalendářní měsíce, tak aby se dosáhlo délky 12 zdaňovacího období měsíců. Je-li účetní období kratší než 12 měsíců, považuje se za samostatné zdaňovací období.

¹ zpracováno dle SINCLAIR, W., LIPKIN, B. *St. James's Place Tax Guide 2010 – 2011*. s. 125.

² MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 340.

2.2.5 Sazba daně¹

Základní sazba daně v roce 2012 je 26 % pro firmy se ziskem nad £1 500 000. Menší firmy se ziskem za zdaňovací období menším než £ 300 000 je sazba daně 20 %. Firmy se ziskem za účetní období mezi £ 300 000 a £ 1 500 000 platí daňová sazba 27,5 %.

Daňové sazby přehledně uvádí následující tabulka.

Tabulka 4: Sazby daně z příjmu právnických osob v UK

Zisk za zdaň. období (v £)	Daňová sazba
do 300 000	20 %
300 001 – 1 500 000	27,5 %
1 500 000 a vyšší	26 %

Zdroj: HM Revenue & Customs. *Corporation Tax Rates*. [online]. 2011. [cit. 2011-12-28]. Dostupné z: <<http://www.hmrc.gov.uk/rates/corp.htm>>

Marginal relief²

Firmy spadající do 2. daňového pásma – se ziskem za zdaňovací období £ 300 000 až £ 1 500 000, si mohou dále uplatnit tzv. **Marginal Relief** /Marginální úleva, pozn. překlad autora/ který se vypočte podle následujícího vzorce.

$$\text{Marginal Relief} = \frac{7}{400} * (M-P) * \frac{I}{P}$$

Vzorec 1: Výpočet Marginal Relief

Kde: **M** je limit vyšší sazby daně - tedy £ 1 500 000.

P jsou zdanitelné příjmy zvýšené o přijaté dividendy

I jsou zdanitelné příjmy

¹ HM Revenue & Customs. *Corporation Tax Rates*. [online]. 2011. [cit. 2011-12-28]. Dostupné z: <<http://www.hmrc.gov.uk/rates/corp.htm>>

² zpracováno dle Figure Wizard. *How Your Corporation Tax is Calculated*. [online]. 2011. [cit. 2011-03-19]. Dostupné z: <http://www.figurewizard.com/article.php/How_Your_Corporation_Tax_is_Calculated>

2.2.6 Daňové příjmy

Následující tabulka uvádí příjmy plynoucí z daně z příjmu právnických osob ve Velké Británii v letech 2003 až 2009.

Tabulka 5: Příjmy z daně z příjmu právnických osob v UK

Údaje jsou v mil. £.	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Corp. Tax	28,077	33,573	41,829	44,308	46,383	43,077	35,805

Zdroj: HM Revenue & Customs. *Corporation Tax Statistics*. [online]. 2011. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: <http://www.hmrc.gov.uk/stats/corporate_tax/corporation-tax-statistics.pdf>

2.2.7 Položky snižující základ daně

Dary¹

Podobně jako v České Republice je možné odečíst dary na určité charitativní účely. Pro finanční dary platí speciální režim „Gift Aid“, který byl zaveden v roce 1990, aby nabídl jednoduchou a daňově zajímavou možnost darování peněz.

Podmínky daňové znatelnosti darů

- Příjemce musí být rezident UK, úředník britské vlády pracující v zahraničí nebo nerezident, jehož příjmy podléhají britské dani).
- **Za peněžní dar** (režim „Gift Aid“) nedostane dárce žádnou kompenzaci, anebo dostane kompenzaci nepřekračující následující limity:
 - 25% hodnoty daru pokud je dar do £ 100,
 - £ 25 pokud je hodnota daru mezi £ 100 a £ 1000,
 - 5% hodnoty daru pokud je nad £ 1000,
 - zvýhodnění pro dárce ze sumy darů poskytnutých jediné charitě nepřekročí £ 500.
- Darování **budov nebo pozemků** charitě,
- Darování **kótovaných akcií a cenných papírů** charitě.

¹HM Revenue & Customs. *Gift Aid for companies*. [online]. 2011. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: <<http://www.hmrc.gov.uk/charities/guidance-notes/chapter3/sectionc.htm>>

Při darování majetku je možno základ daně snížit maximálně do výše jeho tržní hodnoty v době darování. Dary není možné použít k prohloubení daňové ztráty.

Research and Development Relief /Odčitatelná položka z výzkumu a vývoje, pozn. překlad autora/¹ – malé a střední firmy (pro tento účel definovány do 500 zaměstnanců a s ročním obratem nepřesahujícím 100 milionů € anebo celkovými aktivy nepřesahujícími 86 milionů €) mohou ze svých nákladů vynaložených na výzkum a vývoj uplatnit další odčitatelné položky ve výši 200 % - v praxi to znamená, že za každých £ 10 takto vynaložených je možné uplatnit dalších £ 10 jako položku snižující základ daně. Sazba pro malé a střední firmy se od dubna 2012 zvyšuje na 225%.

Velké firmy (ty které nesplňují podmínky výše) mají sazbu 130%, tedy za každých £ 10 vynaložených si mohou uplatnit dodatečné £ 3. Výzkum a vývoj musí být veden v oblasti, ve které firma podniká.

2.2.8 Zvláštnosti zdanění dividend²

Dividendy přijaté od společností rezidentních ve Velké Británii jsou osvobozeny.

U dividend plynoucích ze zahraničí závisí na několika aspektech, tím hlavním je velikost společnosti přijímající dividendu.

U malých firem (do 50 zaměstnanců s obratem nižším než 10 mil. € nebo celkovou bilanční sumou do 10 mil. €) jsou dividendy osvobozeny za podmínky, že země zdroje má s Velkou Británií uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

U ostatních firem jsou dividendy zpravidla zdaňovány v rámci daně z příjmu právnických osob, s výjimkou dividend od společností, ve kterých má příjemce dividendy minimálně 40 % podíl.

¹ zpracováno dle HM Revenue & Customs. *Research and Development Relief for Corporation Tax*. [online]. 2011. [cit. 2012-03-18].

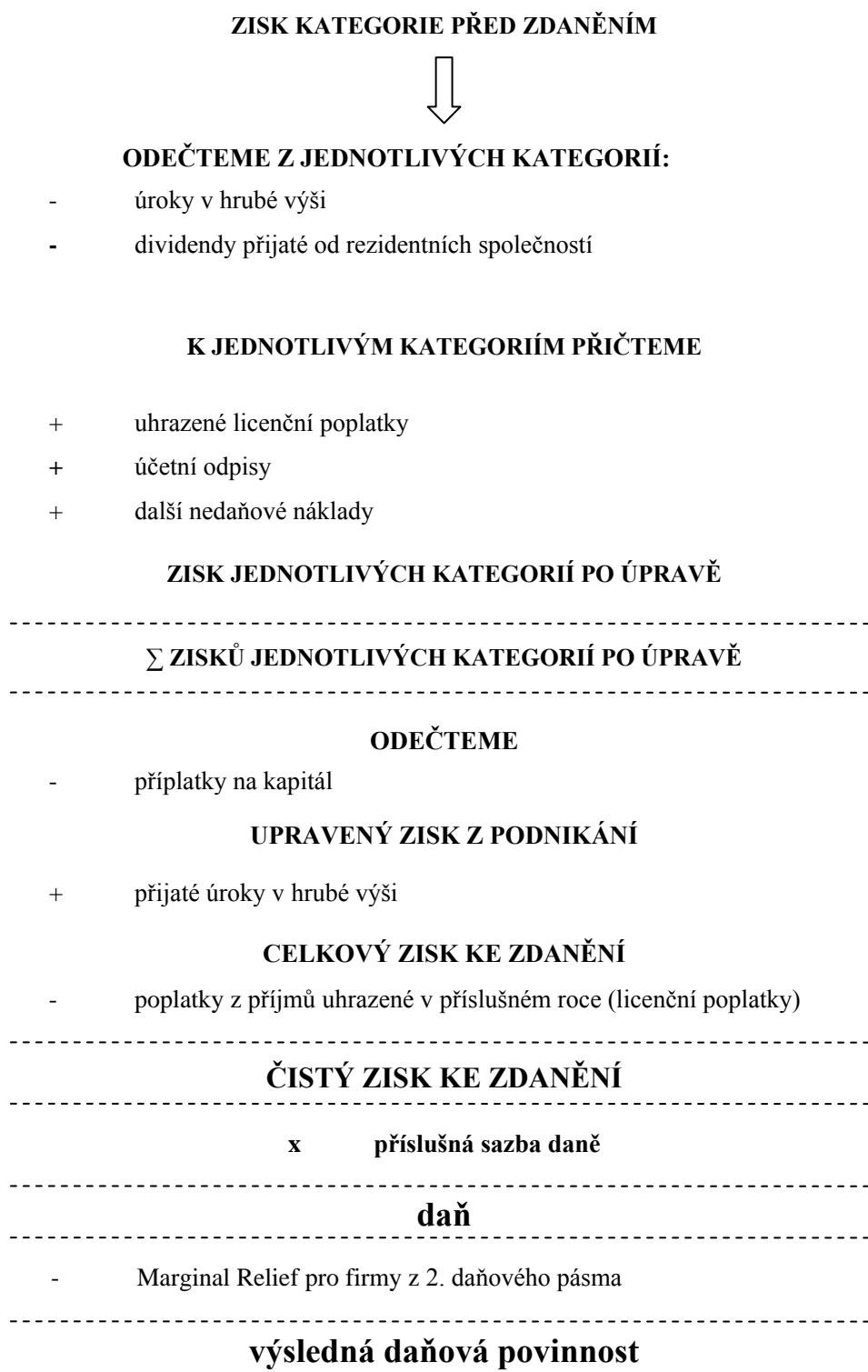
Dostupné z: <<http://www.hmrc.gov.uk/ct/forms-rates/claims/randd.htm>>

² zpracováno dle SINCLAIR, W., LIPKIN, B. *St. James's Place Tax Guide 2010 – 2011*. s. 171-172.

2.2.9 Výpočet daně

Při výpočtu daně se postupuje podle algoritmu na následujícím obrázku.

Obrázek 2: Algoritmus výpočtu daně z příjmu právnických osob v UK



Zdroj: vlastní zpracování s využitím SKALICKÁ, H. Zdaňování společností ve Velké Británii. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 8, s. 42-45.

3 Harmonizace zdaňování právnických osob v EU

V Evropské unii se začalo o nutnosti daňové harmonizace hovořit hned při prvních integračních snahách. Z právního hlediska byla zakotvena již ve smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957, ačkoliv tehdy se týkala pouze nepřímého zdaňování.

3.1 Důvody pro a proti daňové harmonizaci¹

Dnešní daňové systémy jsou kromě dalších faktorů odrazem historického vývoje, který byl v každé zemi jiný. V posledních dekádách je však stále významnějším jevem všeobecná globalizace, v dnešním globalizovaném světě už není možné, aby si každý stát budoval svůj daňový systém bez ohledu na ostatní. Globalizace také umožnila zisk tzv. **daňové konkurence**. Obecně sice v ekonomice platí, že konkurence je věc dobrá, protože zvyšuje efektivnost využití zdrojů, v tomto případě to však neplatí bezesbýtku. Příčinou je to, že výběr daní nefunguje na tržním principu. Převažující daňový princip – princip platební schopnosti způsobuje, že poplatník nedostane za svoji zaplacenou daň ekvivalentní protihodnotu. Tímto se otevírá prostor pro spekulace, protože se firmy snaží přesunout své daňové základy tam, kde je to pro ně výhodnější. Zároveň však využívají veřejných služeb i tam, kde neplatí daně. Výsledkem je, že konkurence v daňové oblasti namísto toho, aby snižovala celkové náklady na výběr daní a poskytování veřejných služeb a optimalizovala jejich množství a strukturu, by vedla k neúměrné restrikci veřejného sektoru a k poddimenzování funkce státu. Daňová konkurence rovněž neumožňuje využívat naplno výhody, které přináší jednotný trh, protože jde o konkurenci nedokonalou, jedním z požadavků dokonalé konkurence je totiž dokonalá informovanost všech subjektů – v tomto případě o skutečném daňovém zatížení v jednotlivých státech. Tyto informace jsou ale v takovémto prostředí pro malé a střední firmy nedostupné a ty jsou pak v důsledku odrazovány od zahraničních aktivit.² Vznik daňové konkurence je možný jen tam, kde lze přesunout základ daně do jiného státu, netýká se tudíž všech daní ve stejné míře. Nejlépe to jde u daní s mobilnějšími základy, jako jsou daň z přidané hodnoty, příjmy z finančního kapitálu, daně z příjmu a spotřební daně.

¹ zpracováno dle KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 154-155.

² NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2011. s. 28

Daňová harmonizace má však i své nevýhody, jednou z nich je fakt, že v prostředí bez daňové konkurence se vlády mohou chovat jako monopol – uvalovat nadměrné daně. V takovém případě může daňová harmonizace vést k růstu daňových sazeb, což v důsledku vede k zpomalení růstu ekonomiky a snižování konkurenceschopnosti firem. Další nevýhodou je, že daňová harmonizace bere vládám prostředky pro regulaci domácí ekonomiky, daňová politika totiž patří mezi nástroje fiskální politiky.

3.2 Daňová harmonizace obecně¹

Společný postup v oblasti daní můžeme podle hloubky sladění rozdělit na:

- daňovou koordinaci,
- daňovou aproximaci,
- daňovou harmonizaci.

Daňová koordinace je prvním krokem pro sladění daňových systémů, jde především o uzavírání smluv a dohod za účelem zamezení praní špinavých peněz, omezení daňové konkurence, dále pak stanovení standardu transparentnosti daňových systémů a výměna informací v této oblasti. Typickým příkladem takové smlouvy jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Podle Nerudové se tento stav označuje také jako tzv. **mírná harmonizace**.² Daňová koordinace je mnohem širším pojmem než daňová harmonizace a na rozdíl od daňové harmonizace nevede k jednotnosti daňových systémů.

Daňovou koordinaci lze rozdělit na dva základní typy: spontánní a smluvní. **Smluvní koordinaci** se rozumí smluvní vyjednávání států, které vede k uzavření bilatelárních smluv, např. o zamezení dvojího zdanění. V Evropské unii lze za výsledek daňové koordinace považovat např. vytvoření společných pravidel pro zdaňování korporací. **Spontánní daňová koordinace** je jednostranný proces, je většinou výsledkem daňové soutěže. Příkladem v Evropské unii je snižování sazeb korporátních příjmů pod tlakem daňové konkurence.³

¹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*. 2010. s. 27-29.

² NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2011. s. 16.

³ tamtéž, s. 19.

Proces sbližování daňových systémů probíhá ve třech základních fázích, přičemž není nezbytně nutné, aby harmonizace prošla všemi těmito fázemi – například sazby mohou zůstat rozdílné.

3.2.1 Fáze daňové harmonizace¹

Daňová harmonizace probíhá v následujících třech fázích:

1. výběr daně, která bude harmonizována
2. harmonizace daňového základu (metodiky konstrukce)
3. harmonizace daňové sazby

V současné době harmonizační proces v EU **stagnuje**². Došlo sice k pokroku ve výměně informací, boji proti daňovým rájům a zamezování dvojího zdanění, ale samotná harmonizace se zatím nedaří především kvůli těmto skutečnostem:

- **Rozdílné účetní systémy jednotlivých států** – některé státy používají tzv. daňové účetnictví, kde není nutná úprava účetního hospodářského výsledku na základ daně, zatímco zbytek používá účetnictví, kde se hospodářský výsledek složitě transformuje na základ daně.
- **Neochota k další harmonizaci** – státy ji považují za zásah do své autonomie a do své hospodářské politiky.³

3.3 Harmonizace daně z příjmu právnických osob⁴

Pro harmonizaci příjmů právnických osob byla zvolena strategie, kdy nejprve měla proběhnout harmonizace strukturální a poté harmonizace sazeb. Harmonizace této daně má zásadní důležitost, protože značně ovlivňuje podnikání na jednotném trhu, kapitál je totiž velmi mobilním faktorem a může se snadno stěhovat za výhodnějšími daňovými podmínkami. Rozdílnost daňových podmínek pro firmy způsobuje ekonomické deformace, protože ovlivňuje umístění a financování investic. Toto potvrdily i závěry Rudingova výboru (r. 1990), který konstatoval, že tyto rozdíly skutečně ovlivňují

¹ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2011. s. 15.

² ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*. 2010. s. 61.

³ tamtéž, s. 61.

⁴ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2010. s. 76-79.

rozhodování nadnárodních korporací a způsobují deformaci hospodářské soutěže. Tyto závěry potvrdila i pozdější analytická studie¹ a přidala k nim další faktory, podle kterých firmy umisťují své investice. Na základě této studie byly navrženy **čtyři varianty harmonizace**.²

Zdanění v domácí zemi /Home State Taxation/ – společnosti by zdaňovaly své celoevropské příjmy podle pravidel státu, ve kterém mají sídlo (tam kde se nachází top management). Mohly by si rovněž zvolit, zda budou zdaňovat v každé zemi jinak anebo pouze podle domácího daňového systému.

Společný konsolidovaný základ daně /Common Consolidated Tax Base/ – zkráceně **CCCTB**. Společnosti, které by si tento režim zvolily, by zdaňovaly své evropské příjmy podle jednotných pravidel – existoval by pro ně jednotný daňový základ. Ten by měl být jednoduchý na výpočet, být definován co neširěji a umožňovat minimum výjimek. Takto zjištěný základ daně by se pak rozdělil mezi jednotlivé členské státy, ve kterých společnost působí, v poměru na jakém se dohodnou. Na takto rozdělený daňový základ by se pak aplikovala příslušná sazba daně dle státu. Tato varianta má největší šanci na přijetí a proto se jí bude věnována větší pozornost.

Evropská korporativní daň /European Union Company Tax/ – tato varianta by znamenala jednotnou sazbu a stanovila by pravidla pro její správu a rozdělování výnosu. To by znamenalo mimo jiné nutnost založení evropských finančních orgánů.

Povinný harmonizovaný základ daně /Compulsory Harmonized Corporate Tax Base/ – jeho princip je stejný jako u CCCTB, liší se však v okruhu platnosti. Tento daňový základ by musely používat i firmy, které nemají celoevropské aktivity a působí jen na domácím trhu. Šance na přijetí této varianty jsou mizivé, představuje totiž velký zásah do suverenity jednotlivých států.

Za dlouhodobý cíl Evropské komise byl zvolen projekt společného konsolidovaného korporátního základu daně – **CCCTB**. Na rozdíl od prvotních ambiciózních cílů, již však nejde o harmonizaci celkovou, ale pouze o harmonizaci strukturální. Předpokládá se, že pokud by došlo k strukturální harmonizaci, stalo by se určení efektivních

¹ COM (2001) 582 final

² NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2010. s. 79.

daňových sazeb transparentní a mohlo by začít docházet k spontánnímu sjednocování daňových sazeb v EU.

3.4 Společný konsolidovaný korporátní základ daně

Zavedení této harmonizační varianty je dlouhodobým cílem Evropské komise, v roce 2004 pro jeho implementaci vznikla pracovní skupina CCCTB WG – Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group. Úkolem této pracovní skupiny je definovat společný konsolidovaný základ daně, vymezit základní daňové principy, definovat základní účetní a daňové operace (odpisování, oceňování) a definovat alokační mechanismus, podle kterého se bude CCCTB rozdělovat mezi jednotlivé státy. Hlavní překážku zde představuje vztah účetního výkaznictví a daňových pravidel, který je v každém členském státě rozdílný. Např. Velká Británie má tyto systémy zcela nezávislé, Francie nebo Německo naopak závislé. V roce 2008 byl předložen návrh směrnice CCTB, ten však byl po odhalení mnoha nedostatků předložen k dopracování. V březnu 2011 byl zveřejněn návrh nové směrnice pod označením COM (2011) 121¹ (dále jen návrh směrnice). CCCTB by měl být dostupný podnikům všech velikostí. Nadnárodním firmám by měl pomoci odstranit daňové překážky, se kterými se setkávají na jednotném vnitřním trhu. Malým a středním firmám by měl přinést nižší vyvolané náklady zdanění. Společnosti, které by se rozhodly do systému CCCTB vstoupit by uplatňovaly v celé EU jednotná daňová pravidla u jednoho centrálního správce daně a přestaly by podléhat národní dani z příjmu právnických osob.²

Vláda České republiky společný konsolidovaný základ dlouhodobě odmítá, naposledy se k němu negativně vyjádřila v květnu 2011. Podle vláda ČR preferuje přístup, kde procesní postup hlavního správce daně je dán vnitrostátním právním řádem příslušného státu a spolupráce mezi správci daně jednotlivých členských států se realizuje prostřednictvím již existujících právních nástrojů. Dalším důvodem je, že pokud by

¹ *Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob (CCTB)*. [online]. 2011. [cit 2012-02-13]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf>

² ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*. 2010. s. 109.

CCCTB vedl k postupnému přirozenému sjednocení daňových sazeb, přišla by ČR o významnou komparativní výhodu na evropském trhu.¹

Odpůrci CCCTB rovněž poukázali na to, že by mohl mít negativní dopad na HDP Evropské unie jako celku, tak i na jednotlivé členské státy. Rovněž byla vyslovena obava, že dva rozdílné systémy výběru daně v jednom státě by zvýšily operativní náklady a administrativní břemeno jednotlivých států. Také se neprokázalo, že by CCCTB byl efektivnější než bilatelární řešení a navíc by z CCCTB profitovaly jen velmi velké firmy.²

3.4.1 Základní pravidla

Návrh směrnice počítá se dvěma systémy – CCTB, tedy společný firemní základ daně a CCCTB, tedy společný konsolidovaný základ daně. K tomuto rozdělení došlo ve snaze o podporu malých a středních firem aby, jim byl umožněn vstup do systému. V příloze směrnice jsou taxativně vyjmenovány společnosti, které si mohou CCCTB zvolit automaticky. Společnosti ze třetích zemí, které však mají právní formu podobnou uváděným společnostem, mohou do systému vstoupit také, ovšem za předpokladu že podléhají dani z příjmu v některém členském státě EU. Tento seznam bude každoročně aktualizován o formy společností ze třetích zemí, které mají právní formu podobnou jako společnosti uvedené v příloze. Společnosti, které jsou daňovými rezidenty v EU, budou v rámci tohoto systému zdaňovat své celosvětové příjmy. Daňoví nerezidenti budou zdaňovat jen ty příjmy, který je jim přiřazen dle modelové smlouvy OECD. Pokud bude společnost aplikující CCCTB převzata společností, která jej neaplikuje, musí původní společnost aplikovat CCCTB až do doby kdy si bude nově vzniklá skupina moci opět volit systém. Jakékoliv platby mezi členy skupiny nebudou ve státě zdroje podléhat srážkové, ani jiné dani. Platby mezi společnostmi, které systém aplikují a těmi které jej neaplikují, by však nadále podléhaly národnímu daňovému systému a smlouvám o zamezení dvojího zdanění.³

¹ Usnesení č. 99 (26. května 2011) výboru pro evropské záležitosti z 15. schůze konané 26. května 2011.

² Ernst & Young. *Current state of affairs regarding the CCCTB*. [online]. 2011. [cit. 2012-01-23]. Dostupné z: < <http://tmagazine.ey.com/current-state-of-affairs-regarding-the-ccctb/> >

³ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2010. s. 85-86.

3.4.2 Definice společností

Návrh směrnice rozděluje společnosti dle podílů hlasovacích práv na následující tři skupiny. První skupina jsou tzv. spojené osoby – podíl vlastnických práv je více než 20 %. Do druhé skupiny spadají společnosti s podílem vlastnických práv do 50 % a účastí na kapitálu společnosti menší než 75 %, ty si mohou zvolit CCTB ale nemohou vytvářet konsolidovanou skupinu. Třetí skupina jsou společnosti s podílem vlastnických práv vyšším než 50 % a vlastnickými právy na více než 75 % kapitálu společnosti, ty si mohou zvolit CCCTB a vytvářet konsolidovanou skupinu.¹

3.4.3 Definice základu daně²

Daňový základ společnosti, která podléhá CCTB, ale nepodléhá konsolidaci je definován jako:

$$\mathbf{ZD = (PD - PO) - OV}$$

Kde **PD** jsou příjmy podléhající dani, **PO** příjmy osvobozené, a **OV** odčitatelné výdaje. **Příjmy** jsou definovány velmi široce, jsou zahrnovány příjmy jakékoliv povahy a to nejen z podnikání. Jsou zahrnovány i příjmy plynoucí z nakládání s majetkem a právy, dividendy, úroky, a jiné formy rozdělování zisku, licenční poplatky, podpory, dary kompenzace a mimořádná plnění.

Od daně jsou **osvobozeny** následující druhy příjmů:³

- dotace přímo související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobých aktiv,
- výnosy ze zcizení aktiv, která jsou součástí souboru aktiv, včetně tržní hodnoty nepeněžních darů,
- přijaté rozdělované zisky,
- výnosy ze zcizení akcií,
- příjmy stále provozovny ve třetí zemi.

¹ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2010. s. 86.

² tamtéž, s. 87.

³ zpracováno dle návrhu směrnice, s. 21.

Výdaje budou zahrnovat veškeré výdaje související s prodejem a podnikatelskou činností, výdaje na dosažení a udržení příjmů, včetně výdajů na výzkum a vývoj a výdaje na získávání vlastního nebo dluhového kapitálu.

Návrh směrnice obsahuje výčet **výdajů neodčitatelných** od základu daně:¹

- rozdělované zisky a splátky vlastního kapitálu nebo dluhu,
- výdaje spojené s aktivy, které neslouží k podnikatelské činnosti,
- 50 % nákladů na reprezentaci,
- převod nerozdělených zisků do rezervy, která je součástí vlastního kapitálu společnosti,
- daň z příjmu právnických osob,
- úplatky,
- pokud a penále placené orgánům státní správy v souvislosti s porušením legislativy,
- náklady vynaložené na získání osvobozených příjmů ve výši 5 % z osvobozených příjmů, pokud subjekt neprokáže výdaje nižší,
- peněžní dary a příspěvky na jiné než dobročinné účely,
- náklady související s pořízením, výstavbou a zhodnocením dlouhodobých aktiv, nesouvisejících s výzkumem a vývojem,
- daně vybírané jednotlivými členskými státy, které jsou vyjmenované v příloze III návrhu směrnice, s výjimkou spotřebních daní, uložených z energetických výrobků, alkoholu a alkoholických nápojů a zpracovaného tabáku.

Členský stát může umožnit odpočet jedné nebo více daní jmenovaných v příloze III návrhu směrnice. V případě skupiny se tento odpočet použije pro přidělený podíl členů skupiny, kteří jsou rezidenty daného členského státu nebo se v něm nacházejí.²

3.4.4 Dlouhodobá aktiva

Do dlouhodobých aktiv podle návrhu směrnice patří hmotná aktiva pořízená za úplatu nebo vytvořená vlastní činností a nehmotná aktiva, pokud jsou samostatně ocenitelná a

¹ zpracováno dle návrhu směrnice, s. 22-23.

² zpracováno dle NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2010. s. 87.

jsou po dobu delší než 12 měsíců používána pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pokud cena na pořízení, zhodnocení nebo výrobu aktiva nepřesáhla 1000 €, nespádají do dlouhodobých a mohou být zahrnuta přímo do daňových nákladů.

Je rovněž definována skupina dlouhodobých aktiv, u kterých je doba životnosti delší než 15 let, tzv. **dlouhodobá aktiva s dlouhou dobou životnosti**. Patří sem především budovy, letadla a lodě. Do dlouhodobých aktiv patří také **finanční aktiva** a to zejména akcie přidružených podniků, půjčky přidruženým podnikům, účasti, půjčky podnikům, s nimiž je společnost ve spojení na základě účasti, investice držené jako dlouhodobá aktiva, vlastní akcie pokud vnitrostátní předpis umožňuje jejich uvedení v rozvaze.¹

3.4.5 Odepisování²

Návrh směrnice rozděluje aktiva na 2 skupiny a to na aktiva odepisovaná **jednotlivě a soubory aktiv**. Aktiva v souboru se odepisují roční sazbou ve výši 25 % z odpisové základny. Aktiva odepisovaná jednotlivě se odepisují lineárně podle doby životnosti, v případě **budov** je to 40 let, u **aktiv s dlouhou životností** kromě budov 15 let, u **nehmotných aktiv** je to doba, po kterou je aktivum pod právní ochranou, anebo dobu na jakou je poskytnuto právo, pokud nelze určit odepisují se 15 let. Aktiva, která nejsou jednotlivě odepisovaným aktivem, spadají automaticky do souborů aktiv.

Použitá jednotlivě odepisovaná aktiva se odepisují podle trochu jiných pravidel. Základní doba odepisování je stejná jako u aktiv nových, pokud však vlastník doloží odhadovanou dobu životnosti kratší než je základní doba odepisování, odepisuje se aktivum po tuto kratší dobu.

Odpisovou základnou jsou veškeré náklady na pořízení a zhodnocení aktiva. V případě že se jedná o aktiva vytvořená ve vlastní režii, zahrnují se do odpisové základny také nepřímé náklady vynaložené při jejich výrobě, i pokud by byly neodčitelné. V případě že je aktivum získáno darování, je odpisovou základnou tržní hodnota. Odpisová základna se snižuje o dotace na pořízení a zhodnocení těchto aktiv.

Neodepisují se dlouhodobá aktiva, která **nezastarávají** a neopotřebovávají se, jako umělecké předměty, starožitnosti, klenoty, půda a také **finanční aktiva**. Pokud však

¹ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2010. 88.

² zpracováno dle návrhu směrnice, s. 31-33.

poplatník doloží, že hodnota takového aktiva ke konci zdaňovacího období trvale poklesla, je možné částku odpovídající tomuto poklesu odepsat. Nelze to však provádět u aktiv, jejichž zcizení je osvobozeno od daně. Pokud se hodnota u aktiva, které bylo v předchozím zdaňovacím období předmětem mimořádného odpisu, opět zvýší, částka rovná tomuto zvýšení je připočtena k základu daně za období, ve kterém ke zvýšení došlo. Připočtená částka však nepřekročí výši původního odpočtu.

Aktivum se odepisuje v roce pořízení anebo uvedení do užívání, podle toho co nastalo později. V tomto roce se provede odpis za celý rok, v roce zcizení se žádná odpis neprovádí. V případě zcizení aktiva během zdaňovacího období představuje daňová zůstatková cena výdaj odčitatelný od základu daně.

Právo odepisovat má tzv. ekonomický vlastník, což je osoba, která nese podstatná práva a rizika spojená s aktivem. Pokud je znám ekonomický vlastník má právo odepisovat on, pokud znám není, může odepisovat právní vlastník, odpisy však může vždy uplatňovat jen jeden z nich.¹

3.4.6 Ztráty²

Ztráta, která vznikne poplatníkovi nebo jeho stálé provozovně v účetním období, může být uplatněna v následujících zdaňovacích obdobích. Uplatněním ztrát nelze dosáhnout záporné hodnoty základu daně. Ztráty se uplatňují postupně od nejstarších.

Ztráty vzniklé před zahájením používání CCCTB, které mohly být dle pravidel jednotlivých států převedeny do dalších období, ale ještě nemohly být uplatněny, mohou být uplatněny ve výši, v jaké to dovolují předpisy onoho státu.³

3.4.7 Oceňování⁴

Základ daně, příjmy i výdaje, jsou oceňovány v eurech v průběhu zdaňovacího období, nebo se převedou na eura k jeho konci podle kurzu na kalendářní rok, zveřejněného Evropskou centrální bankou, v případě že zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Pokud je zdaňovací období jiné, použijí se zprůměrované denní kurzy vyhlášené pro

¹ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2010. s. 90.

² zpracováno dle návrhu směrnice, s. 33.

³ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2010. s. 92.

⁴ zpracováno dle návrhu směrnice, s. 25.

jednotlivé dny zdaňovacího období Evropskou centrální bankou. Ustanovení se nepoužije u poplatníků z členských států, které nepřijaly euro.

Transakce se oceňují ve výši:

- peněžní úplaty za plnění (cena zboží a služeb),
- tržní hodnoty, pokud má úplata za plnění zcela nebo zčásti formu nepeněžního plnění,
- tržní hodnoty v případě obdržených nepeněžních darů,
- tržní hodnoty v případě nepeněžních darů od daňového poplatníka jiným než dobročinným organizacím,
- reálné hodnoty finančních aktiv a závazků určených k obchodování,
- hodnota pro daňové účely u nepeněžních darů dobročinným organizacím.

3.4.8 Konsolidace

Pro konsolidaci jsou **způsobilé** dceřiné společnosti přímé i nepřímé, ve kterých má mateřská společnost právo vykonávat více než 50 % hlasovacích práv a zároveň vlastnické právo na více než 75 % kapitálu společnosti nebo 75 % práv spojených s nárokem na zisk.¹

Tyto podmínky musí být splněny po celé zdaňovací období. Poplatník se stává členem konsolidované skupiny ke dni, kdy je dosaženo marginálních hodnot, tyto hodnoty musí být splněny minimálně po dobu po sobě nepřetržitě jdoucích 9 měsíců, jinak se s poplatníkem zachází tak, jako by se členem skupiny nikdy nestal.²

¹ zpracováno dle návrhu směrnice, s. 37.

² NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2010. s. 93.

Transakce uvnitř skupiny¹

Transakce uvnitř skupiny jsou vyloučeny z výpočtu konsolidovaného základu daně, pokud jsou splněny následující podmínky:

- Transakce jsou prováděny přímo mezi členy skupiny.
- Obě strany transakce musí být členy skupiny v době, kdy je transakce uskutečněna a kdy jsou zachyceny příjmy a výdaje.
- Skupina využívá náležitě zdokumentovanou a konzistentní metodu evidence těchto transakcí, kterou nesmí během zdaňovacího období měnit, a která umožňuje zachytit tyto transakce ve výši historických nákladů, anebo daňové hodnoty, podle toho která z těchto částek je nižší.

Změna této metody je možná pouze na začátku zdaňovacího období, a to z platných hospodářských důvodů.

3.4.9 Rozdělování konsolidovaného základu daně²

Evropská komise po mnoha provedených studiích, které testovaly různé způsoby alokace, využívané v USA a Kanadě rozhodla, že bude využito následujícího vzorce. Tento vzorec by měl z všech zkoumaných variant nejlépe odpovídat principům spravedlnosti, vynutitelnosti, jednoduchosti a nákladové efektivity.

Při stanovení přiděleného podílu člena skupiny označeného „A“ se postupuje podle následující vzorce, v němž mají faktory tržeb, práce a aktiv stejnou váhu:³

$$\text{Podíl A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Tržby}^A}{\text{Tržby}^{\text{Sk.}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Objem mezd}^A}{\text{Objem mezd}^{\text{Sk.}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Poč.zaměstnanců}^A}{\text{Poč.zaměstnanců}^{\text{Sk.}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Aktiva}^A}{\text{Aktiva}^{\text{Sk.}}} \right) * \text{kons.základ daně}$$

Vzorec 2: Rozdělení CCCTB ve skupině

Tento výpočet se provádí na konci zdaňovacího období skupiny, základ daně se rozděluje, jen pokud je jeho hodnota kladná.

¹ zpracováno dle návrhu směrnice, s. 25.

² NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2010. s. 98-99.

³ zpracováno dle návrhu směrnice, s. 48.

3.5 Odhad dopadu zavedení CCTB na Českou republiku

Týmy Prof. Dr. Christopha Spengela a Prof. Dr. Andrease Oestreichera vypracovaly studii možného dopadu zavedení CCTB na 27 států eurozóny. Pro výzkum byla použita data z databáze AMADEUS¹ a pokročilý daňový-statistický software. Vliv zavedení CCTB je demonstrován na změně efektivního daňového břemene a také daňového základu u dvou druhů zvolených modelových společností. Modelové společnosti jsou nazvány „EU-27 velká firma“ a „EU-27 malá a střední firma (SME)“.²

Studie definuje modelové firmy velmi podrobně a jejich popis by zabral několik stran. Při značném zjednodušení lze uvést, že velká firma má bilanční sumu 126 mil. €, malá a střední firma má bilanční sumu 4,2 mil. €. Z celkového počtu testovaných společností 2 294 966 jich bylo 4 866 z České Republiky.³

Následující tabulka uvádí odhad zavedení CCTB a jeho vliv na efektivní daňové břemeno a daňové základy českých malých a středních firem.

Tabulka 6: Odhad dopadu zavedení CCTB na malé a střední firmy v ČR

	současná úprava	po zavedení CCTB	změna mil. €	změna v %
Daňový základ v mil. €	3,45	3,78	+ 0,33	+ 9,57
Efektivní daňové břemeno v mil. €	0,84	0,9	+ 0,06	+ 7,14

Zdroj: zpracováno s použitím SPENDEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU*. 2011. s. 96-98.

Z tabulky vyplývá, že jak základ daně, tak i daňová zátěž by se zvýšily a to o 9,57% a 7,14%.

¹ databáze mapující velké a význačné ekonomické subjekty v Evropě splňující kritéria: tržby větší než 1 mil. €. Bilanční suma vyšší než 2 mil. €, počet zaměstnanců nad 15. Nezahrnuje pojišťovny a finanční instituce.

² SPENDEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU*. 2011. s. 1-4.

³ tamtéž, s. 15.

Následující tabulka uvádí odhad dopadu zavedení CCTB pro velké firmy v ČR.

Tabulka 7: Odhad dopadu zavedení CCTB na velké firmy v ČR

	současná úprava	po zavedení CCTB	změna mil. €	změna v %
daňový základ v mil. €	95,97	105,51	9,54	9,94
daňové břemeno v mil. €	23,38	25,18	1,8	7,70

Zdroj: zpracováno s použitím SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU*. 2011. s. 51-53.

Z tabulky vyplývá, že zavedení CCTB by mělo větší důsledky na velké firmy, základ daně i daňové břemeno se jim zvýší více než malým a středním firmám.

4 Řešení modelových příkladů

V této části bakalářské práce budou demonstrovány popsané aspekty daňových systémů na příkladech malé a střední firmy a také jak by vypadala jejich daňová povinnost, kdyby přešly na způsob zdaňování formou konsolidovaného základu daně. Dle definice Evropské unie pro SME¹ (malé a střední podniky) týkající se podpory podnikání je malou firmou taková, která má méně než 50 zaměstnanců a celkovou bilanční sumou do 10 mil. €. Střední firma má do 250 zaměstnanců a celkovou bilanci do 43. mil. €.

4.1 Příklad 1 – malá firma v ČR

Firma CZ, s.r.o. měla na konci roku 2011 hospodářský výsledek z účetnictví 1 500 000 Kč. Suma daňových odpisů za rok 2011 byla 45 000 Kč, suma účetních odpisů byla 30 000 Kč. Firma v roce 2011 darovala 60 000 Kč na charitativní účely, 84 000 Kč vynaložila na výzkum nové technologie pro lepší zpracování odpadu z výroby, byly jí vyplaceny dividendy z akcií firmy QWERTY, a.s. (rezidentní v ČR) v celkové výši 42 000 Kč. Firma dosáhla v minulém účetním období ztráty 180 000 Kč. V roce 2011 rovněž pořídila stroj pro zpracování textilií, který v tomtéž roce zařadila do majetku a začala odepisovat. Odpisy tohoto stroje **nejsou zahrnuty** v celkové sumě účetních a daňových odpisů uvedených výše. Šlo o první dlouhodobý majetek pořízený v tomto účetním období a jeho pořizovací cena činila 1 000 000 Kč bez DPH. Ve své vnitropodnikové směrnici se firma rozhodla, že dlouhodobý majetek odepisuje účetně 4 roky a to od následujícího měsíce po zařazení do užívání, daňové odpisy aplikuje lineárně. Stroj byl zařazen do užívání 25. 2. 2011. Společnost rovněž v roce 2011 vynaložila 30 000 Kč na pohoštění obchodních partnerů na firemním večírku.

¹ Czech Invest. *Definice malého a středního podnikatele*. [online]. 2012. [cit. 2012-05-02].

Dostupné z: <<http://www.czechinvest.org/definice-msp>>

Tabulka 8 a **Tabulka 9** ukazují průběh účetního a daňového odepisování od pořízení až do úplného odepsání. Daňové odpisy jsou v souladu s ustanovením v § 31 ZDP.

Tabulka 8: Daňové odpisy stroje

Daňové odpisy - II. odpisová skupina, lineárně		
Rok	Odpis	Zůstatková cena
2011	110 000 Kč	890 000 Kč
2012	222 500 Kč	667 500 Kč
2013	222 500 Kč	445 000 Kč
2014	222 500 Kč	222 500 Kč
2015	222 500 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 9: Účetní odpisy stroje

Účetní odpisy		
Rok	Odpis	Zůstatková cena
2011	208 334 Kč	791 666 Kč
2012	250 000 Kč	541 666 Kč
2013	250 000 Kč	291 666 Kč
2014	250 000 Kč	41 666 Kč
2015	41 666 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulka uvádí výpočet daňové povinnosti firmy CZ, s.r.o. dle výše uvedeného zadání společně s odkazy na ustanovení ZDP.

Tabulka 10: Výpočet daňové povinnosti firmy CZ, s. r. o.

Výpočet daňové povinnosti poplatníka v ČR			
Popis		§ v ZDP	Kč
VH z účetnictví		§ 23 (3) a)	1 500 000
Náklady na pohoštění obchodních partnerů	+	§ 25 (1) t)	30 000
Rozdíl účetních a daňových odpisů	+	§ 26 až § 33¹	83 333
Náklady na výzkum	+		84 000
Dar na charitativní účely	+	§ 25 (1) t)	60 000
Základ daně			1 757 333
Ztráta z minulých let	-	§ 34 (1)	180 000
Náklady na výzkum a vývoj	-	§ 34 (4)	84 000
Upravený základ daně			1 493 333
Dar na charitativní účely	-	§ 20 (8)	60 000
Snížený základ daně (≐ na tisíce dolů)			1 433 000
Sazba daně	*	§ 21(1)	0,19
Daň			272 270
Slevy na dani	-	§ 35	0
Výsledná daňová povinnost			272 270

Zdroj: vlastní zpracování

Daňové přiznání k tomuto výpočtu je přílohou č. 1 k této bakalářské práci. Zhodnocení bude uvedeno po výpočtu obdobného příkladu u britské firmy.

¹ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum Daň z příjmů*. 2011. s. 170.

4.2 Příklad 2 – malá firma ve Velké Británii

Firma UK, Ltd. měla na konci roku 2011 hospodářský výsledek z účetnictví £ 50 000 (hlavní činnost). Suma odčitatelných položek zastupujících daňové odpisy byla na konci roku 2011 £ 1 500, suma účetních odpisů byla £ 1 000. Firma v roce 2011 darovala £ 2 000 na charitativní účely, £ 2 800 vynaložila na výzkum nové technologie pro lepší zpracování odpadu z výroby (pro tyto účely uvažujme, že firma splňuje všechny podmínky, aby byla zařazena jako malá nebo střední dle zvláštní definice¹), byly jí vyplaceny dividendy z akcií firmy QWERTZ, Plc, sídlící v UK v celkové výši £ 1 400. Firma dosáhla v minulém účetním období ztráty £ 6 000. V roce 2011 rovněž pořídila stroj pro zpracování textilií, který v tomtéž roce zařadila do majetku a začala odepisovat. Odpisy tohoto stroje, ani odčitatelné položky z něj uplatněná **nejsou zahrnuty** v celkové sumě účetních a daňových odpisů uvedených výše. Šlo o první dlouhodobý majetek pořízený v tomto účetním období a jeho pořizovací cena činila £ 33 333, byl zvolen způsob účetního odepisování **straight line depreciation**². Společnost rovněž v roce 2011 vynaložila £ 1 000 na pohoštění obchodních partnerů na firemním večírku. Společnost spadá do 1. daňového pásma protože měla zisk za účetní období nižší než £ 300 000.

Následující tabulka obsahuje účetní odpisy stroje na zpracování odpadu.

Tabulka 11: Účetní odpisy stroje

Účetní odpisy		
Rok	Odpis	Zůstatková cena
2011	£ 6 944,40	£ 26 388,60
2012	£ 8 333,28	£ 18 055,32
2013	£ 8 333,28	£ 9 722,04
2014	£ 8 333,28	£ 1 388,76
2015	£ 1 388,76	£ 0

Zdroj: Zdroj: vlastní zpracování s využitím CalculatorSoup. *Straight Line Depreciation Calculator*. [online]. 2009. [cit. 2012-04-23]. Dostupné z: <<http://www.calculatorsoup.com/calculators/financial/depreciation-straight-line.php/>>

¹ viz 2.2.7 Položky snižující základ daně

² stejný postup jako účetní odpisy dle doby upotřebitelnosti v ČR.

Jak je vidět z předchozí tabulky tak lineární účetní odepisování je, co se týče postupu, shodné jako u nás. Rozdíly jsou jen v sazbách, kolik je možné odepsat za rok.

U následující tabulky můžeme pozorovat první specialitu britské daně z příjmu právnických osob, daňové odpisy jsou nahrazeny speciálními odčitatelnými položkami – v tomto případě jde o „Annual Investment Allowance“.

Tabulka 12: Odčitatelné položky zastupující daňové odpisy

Odčitatelné položky		
Rok	Typ	Suma
2011	AIA	£ 33 333,00

Zdroj: vlastní zpracování s využitím MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 151-154.

Je vidět, že britská firma je v tomto bodě oproti české značně zvýhodněna, vzhledem k tomu že se jedná o její první investici do dlouhodobého majetku za zdaňovací období, může si odepsat stroj v celé výši pořizovací ceny.

Náklady na projekty výzkumu a vývoje u malých a středních firem lze uplatnit ve výši 200 %. V praxi to znamená, že náklady na výzkum a vývoj lze uplatnit celé jako daňově uznatelný náklad a pak ještě jednou jako položku snižující základ daně. Pro zjednodušení jsou v následující tabulce tyto dvě operace sloučeny do jednoho řádku.

Následující tabulka znázorňuje postup výpočtu daně u britské společnosti dle výše uvedeného zadání.

Tabulka 13: Výpočet daňové povinnosti společnosti UK, Ltd.

Výpočet daňové povinnosti poplatníka v UK			
Popis		£	přepočteno na Kč
VH z účetnictví (hlavní činnost)		50 000	1 500 000
Ztráta z minulých let	-	6 000	180 000
Náklady na výzkum	-	2 800	84 000
Dar na charitativní účely	+	2 000	60 000
Účetní odpisy	+	7 944	238 332
Odčitatelné položky zastupující daňové odpisy (AIA)	-	34 833	1 044 990
Náklady na výzkum a vývoj	-	5 600	168 000
Náklady na pohoštění obchodních partnerů	+	1 000	30 000
Základ daně		11 711	351 342
Sazba daně dle daňového pásma (1. pásmo)	*	0,2	
Výsledná daňová povinnost		2 342	70 268

Zdroj: vlastní zpracování

Jak lze na první pohled vidět, daň je podstatně nižší než u české firmy. V tomto případě je to dáno velikostí firmy (spadá do nejnižšího daňového pásma) a výhodnější „odpisovou politikou“ pro malé firmy, dá se předpokládat, že u příkladu středních firem bude tento rozdíl mezi výslednou daňovou povinností obou firem menší. Velký vliv na výslednou daň má rovněž výzkum a vývoj.

Daňové přiznání k předchozímu příkladu je přílohou č. 2 této bakalářské práce.

4.3 Příklad 3 – velká firma v ČR

Firma CZV, s.r.o. měla na konci roku 2011 hospodářský výsledek z účetnictví 18 mil. Kč. Suma daňových odpisů za rok 2011 byla 7 500 000 Kč, suma účetních odpisů byla 5 100 000 Kč. Firma v roce 2011 darovala 180 000 Kč na charitativní účely, byly jí vyplaceny dividendy z dceřiné společnosti (předpokládá se, že jsou splněny podmínky dle § 19 odst. 3 ZDP) sídlící v členském státě EU ve výši 66 000 Kč. Firma dosáhla v minulém účetním období ztráty 720 000 Kč. V roce 2011 pořídila 5 stejných automobilů, každý měl pořizovací cenu 300 000 Kč. Odpisy těchto automobilů **nejsou zahrnuty** v celkové sumě účetních a daňových odpisů uvedených výše. Šlo o první dlouhodobý majetek pořízený v tomto účetním období. Ve své vnitropodnikové směrnici se firma rozhodla, že dlouhodobý majetek odepisuje účetně 4 roky a to od následujícího měsíce po zařazení do užívání, daňové odpisy aplikuje lineárně. Automobily byly zařazeny do užívání 16. 4. 2011 – předpokládá se, že splňují emisní limit pro zařazení do hlavní skupiny. Společnost rovněž v roce 2011 vynaložila 150 000 Kč na pohoštění obchodních partnerů na firemním večírku.

Následující tabulka obsahuje odpisy jednoho z pořízených automobilů, ostatní automobily jsou odepisovány identicky. Odpis v prvním roce je nižší protože k zařazení do užívání došlo až v dubnu 2011.

Tabulka 14: Účetní odpisy automobilu

Účetní odpisy		
Rok	Odpis	Zůstatková cena
2011	50 000 Kč	250 000 Kč
2012	75 000 Kč	175 000 Kč
2013	75 000 Kč	100 000 Kč
2014	75 000 Kč	25 000 Kč
2015	25 000 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V následující tabulce se opět jedná o daňový odpis jednoho automobilu, ostatní jsou odepisovány stejně. Daňové odpisy se řídí ustanovením § 31 ZDP.

Tabulka 15: Daňové odpisy automobilu

Daňové odpisy - II. odpisová skupina, lineárně		
Rok	Odpis	Zůstatková cena
2011	33 000 Kč	267 000 Kč
2012	66 750 Kč	200 250 Kč
2013	66 750 Kč	133 500 Kč
2014	66 750 Kč	66 750 Kč
2015	66 750 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Další tabulka znázorňuje postup úpravy VH na daňový základ a následný výpočet daňové povinnosti.

Tabulka 16: Výpočet daňové povinnosti firmy CZV, s. r. o.

Výpočet daňové povinnosti poplatníka v ČR			
Popis		§ v ZDP	Kč
VH z účetnictví		§ 23 (3) a)	18 000 000
Náklady na pohoštění obchodních partnerů	+	§ 25 (1) t)	150 000
Rozdíl účetních a daňových odpisů	-	§ 26 až § 33¹	2 315 000
Dividendy od dceřiné spol.	-	§ 19 (1) ze)	66 000
Dar na charitativní účely	+	§ 25 (1) t)	180 000
Základ daně			15 949 000
Ztráta z minulých let	-	§ 34 (1)	720 000
Upravený základ daně			15 229 000
Dar na charitativní účely	-	§ 20 (8)	180 000
Snížený základ daně (≐ na tisíce dolů)			15 049 000
Sazba daně	*	§ 21(1)	0,19
Daň			2 859 310
Slevy na dani	-	§ 35	0
Výsledná daňová povinnost			2 859 310

Zdroj: vlastní zpracování

¹ BRYCHTA, I. a kol. *Meritum Daň z příjmů*. 2011. s. 170.

K tomuto výpočtu je vypracována alternativa s použitím CCTB. Srovnání s komentářem následuje po propočítání obdobného příkladu pro UK.

4.4 Příklad 4 – velká firma ve Velké Británii

Firma UKV, Ltd. měla na konci roku 2011 hospodářský výsledek z účetnictví £ 600 000 (kategorie příjmy z podnikání). Suma odčitatelných položek zastupujících daňové odpisy byla na konci roku 2011 £ 250 000, suma účetních odpisů byla £ 170 000. Firma v roce 2011 darovala £ 6 000 na charitativní účely, byly jí vyplaceny dividendy z dceřiné firmy (podíl na kapitálu 40%) v celkové výši £ 2 200. Firma dosáhla v minulém účetním období ztráty £ 24 000. V roce 2011 rovněž pořídila 5 identických automobilů, které v tomtéž roce zařadila do majetku a začala odepisovat. Automobily byly zařazeny do užívání 16. 4. 2011 – předpokládá se, že splňují emisní limit pro zařazení do hlavní skupiny. Odpisy těchto automobilů, ani odčitatelné položky z nich uplatněné **nejsou zahrnuty** v celkové sumě účetních a daňových odpisů uvedených výše. Šlo o první dlouhodobý majetek pořízený v tomto účetním období a jeho pořizovací cena činila £ 10 000/ kus, byl zvolen způsob **straight line depreciation**. Společnost rovněž v roce 2011 vynaložila £ 5 000 na pohoštění obchodních partnerů na firemním večíрку. Společnost spadá do 2. daňového pásma.

Následuje tabulka znázorňující účetní odpisy jednoho automobilu, ostatní jsou odepisovány stejně.

Tabulka 17: Účetní odpisy automobilu

Účetní odpisy		
Rok	Odpis	Zůstatková cena
2011	£ 1 666,64	£ 8 333,36
2012	£ 2 499,96	£ 5 833,40
2013	£ 2 499,96	£ 3 333,44
2014	£ 2 499,96	£ 833,48
2015	£ 833,48	£ 0,00

Zdroj: vlastní zpracování s využitím CalculatorSoup. *Straight Line Depreciation Calculator*. [online]. 2009. [cit. 2012-04-23]. Dostupné z: <<http://www.calculatorsoup.com/calculators/financial/depreciation-straight-line.php/>>

Následuje tabulka s použitím odčitatelných položek WDA a AIA.

Tabulka 18: Odčitatelné položky nahrazující daňové odpisy z automobilů

Odčitatelné položky		
Rok	Typ	Suma
2011	AIA	£ 50 000,00
2011	WDA (18%)	£ 9 000,00

Zdroj: vlastní zpracování s využitím MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 2009. s. 151-154.

V tomto případě mohly být použity hned dvě různé odčitatelné položky, po aplikaci AIA zůstalo stále £ 50 000, ze kterých mohla být uplatněna WDA. Celková suma uplatněných odčitatelných položek ze všech automobilů je tedy £ 59 000. To znamená, že téměř 60 % ceny automobilů mohlo být odepsáno ihned v roce pořízení.

Tabulka 19: Výpočet daňové povinnosti společnosti UKV, Ltd.

Výpočet daňové povinnosti poplatníka v UK			
Popis		£	přepočteno na Kč
VH z účetnictví (hlavní činnost)		600 000	18 000 000
Ztráta z minulých let	-	24 000	720 000
Dividendy od dceřiné spol.	-	2 200	66 000
Dar na charitativní účely	+	6 000	180 000
Účetní odpisy	+	178 333	5 349 990
Odčitatelné položky zastupující daňové odpisy (AIA+WDA)	-	309 000	9 270 000
Náklady na pohoštění obchodních partnerů	+	5 000	150 000
Základ daně		454 133	13 623 990
Sazba daně dle daňového pásma (2. pásmo)	*	0,275	
Daň		124 887	3 746 597
„Marginal relief“ (2. daňové pásmo)	-	18 176	545 280
Výsledná daňová povinnost		106 711	3 201 317

Zdroj: vlastní zpracování

Oproti **Příkladu 2** se výpočet lehce zkomplikoval, firma spadla do druhého daňového pásma, a proto bylo nutno vypočítat „**Marginal Relief**“ – postup výpočtu byl následující:

$$\frac{7}{400} * (£ 1 500 000 - £ 456 333) * \frac{£ 454 133}{£ 456 333} = £ 18 176$$

Výsledek £ 18 176 byl použit v předposledním řádku předchozí tabulky.

4.5 Příklad 5 – Implementace návrhu směrnice CCTB na firmě v ČR

Pro implementaci CCTB je nutno zadání předchozího příkladu poněkud rozšířit a upravit, návrh směrnice totiž nepracuje s hospodářským výsledkem z účetnictví, nýbrž s příjmy a výdaji. Rovněž je nutno pro účely výpočtu odpisů stanovit jaký majetek firma vlastní, nestačí pouze vědět sumu účetních a daňových odpisů – návrh směrnice počítá s vlastním způsobem určení odpisů.

Stav 31. 11. 2011

Příjmy: 100 mil. Kč

Odčitatelné výdaje: 82 mil. Kč

Celkem dlouhodobý majetek: 35 mil. Kč

Struktura majetku:

25 mil. Kč – soubory aktiv (firma je vlastní 3 rokem)

10 mil. Kč – aktiva s dlouhodobou životností, jiná než budovy (firma je vlastní již 3 rokem)

Během prosince 2011 došlo mimo jiné, k níže uvedeným operacím:

Firma v roce 2011 darovala 180 000 Kč na charitativní účel, byly jí vyplaceny dividendy z dceřiné společnosti sídlící v členském státě EU ve výši 66 000 Kč. Firma dosáhla v minulém účetním období ztráty 720 000 Kč. Firma pořídila 5 stejných automobilů, každý měl pořizovací cenu 300 000 Kč. Tyto automobily nejsou zahrnuty ve výše zmíněném majetku. Společnost rovněž v roce 2011 vynaložila 150 000 Kč na pohoštění obchodních partnerů na firemním večírku. Firma dosáhla v minulém účetním období ztráty 720 000 Kč.

Výpočet odpisů:

Jednotlivě odepisovaná aktiva

Následující tabulka znázorňuje výpočet odpisu aktiv s dlouhodobou životností, jiných než budov. Metodika výpočtu je velmi podobná lineárnímu odpisování, jediným rozdílem je, že sazba je stejná v každém roce.

Tabulka 20: Odpisy aktiv s dlouhou životností

Odpisy - aktiva s dlouhou životností	
Pořizovací cena	10 000 000 Kč
Roční odpis	666 667 Kč
Daňová zůstatková cena	8 000 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tyto odpisy jsou již zahrnuty v odčitatelných výdajích (dále OV).

Soubory aktiv

Následující dvě tabulky obsahují odpisy souborů aktiv – do souborů aktiv automaticky spadají všechna aktiva, která nejsou odepisována jednotlivě.

Tabulka 21: Odpisy souborů aktiv - část již zahrnutá v OV

Odpis - soubory aktiv – v Kč	
Pořizovací cena	25 000 000 Kč
Roční odpis	6 250 000 Kč
Daňová zůstatková cena	6 250 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 22: Odpis nově pořízených souborů aktiv – část nezahrnutá do OV

Odpis - soubory aktiv – automobily – v Kč	
Pořizovací cena	1 500 000 Kč
Roční odpis	375 000 Kč
Daňová zůstatková cena	1 125 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Suma odpisů vypočtených dle směrnice CCTB¹ je 7 291 667 Kč. Z toho 6 916 667 Kč je již zahrnuto v OV. OV tedy musíme upravit o 375 000 Kč směrem nahoru.

¹ relevantní ustanovení: čl. 36 a čl. 39 návrhu směrnice.

Výpočet základu daně po předchozích operacích

Základ daně se vypočítá jako **příjmy podléhající dani (PD)** snížené o **příjmy osvobozené (PO)** a **odčitatelné výdaje (OV)**.

$$\mathbf{ZD = (PD - PO) - OV}$$

$$\mathbf{PD = 100\,000\,000 + 66\,000 = 100\,066\,000\,Kč}$$

$$\mathbf{PO = 0\,Kč}$$

$$\mathbf{OV = 82\,000\,000 + 375\,000 + 180\,000 + 75\,000 + 720\,000 = 83\,350\,000\,Kč}$$

$$\mathbf{ZD = 16\,716\,000\,Kč}$$

Vzhledem k tomu, že současný návrh směrnice CCTB má za cíl pouze sjednocení základů daně, použije se nyní vnitrostátní sazba daně v ČR, tedy 19 %.

Výsledná daňová povinnost: 3 176 040 Kč

5 Zhodnocení a doporučení

Následující výčet ukazuje nejvýznamnější rozdíly ve zdaňování právnických osob v ČR a v UK

Nejvýznamnější rozdíly daně z příjmu právnických osob v UK oproti ČR:

- Absence daňových odpisů, ty jsou nahrazeny soustavou odčitatelných položek (viz následující).
- Firmy v UK jsou více stimulovány k investicím do dlouhodobého hmotného majetku, vyplatí se jim investovat alespoň £ 50 000 (roční výše AIA), tato investice je okamžitě daňově uznatelná a netřeba ji rozpouštět v odpisech během několika let. Od 1. 4. 2012 se tato částka snížila na £ 25 000 ale stále jde o zajímavý prostředek daňové optimalizace.
- Konstrukce základu daně je v UK komplikovanější, skládá se z několika kategorií (možno přirovnat k dílčím základům daně u fyzických osob v ČR), z nichž každá má vlastní pravidla pro daňovou uznatelnost nákladů. Toto souvisí i s odlišností používaných účetních standardů – Velká Británie používá IFRS, Česká republika se řídí vlastní normou, daňový základ je jen jeden (pomineme-li samostatný daňový základ dle § 20b ZDP).
- Daňové zatížení malé firmy na modelovém příkladu nižší ve Velké Británii.
- Daňové zatížení velké firmy na modelovém příkladu bylo nižší v ČR.
- Velká Británie uplatňuje progresivní zdanění, zatímco v ČR je sazba daně stejná pro všechny firmy.
- Ve Velké Británii většina firem využívá zdaňovací období od 1. 4. do 31. 3. následujícího roku. Zatímco v ČR je to od 1. 1. do 31. 12. téhož roku.
- Daňovou ztrátu ve Velké Británii je možno uplatnit vždy jen v rámci kategorie, ze které vzešla, což není pro firmy tak výhodné jako v ČR.

Shrnutí příkladů na zdanění firem

U malých modelových firem byla výsledná daňová povinnost nižší v případě britské společnosti. Souvisí to především s výše zmíněnou „odpisovou politikou“, která je pro ně obzvláště výhodná.

Na modelovém příkladu velké firmy naopak vyšla o poznání lépe česká firma, bylo to opět hlavně zásluhou odpisů, britské odčitatelné položky jsou velmi účinné při nízkých základech daně, postupně ale ztrácejí svůj efekt. Rovněž na tom má svůj podíl progresivní zdanění ve Velké Británii. Modelová firma spadala do 2. daňového pásma, u větší firmy byl rozdíl ještě znatelnější.

Shrnutí implementace CCTB

Pokus o implementaci směrnice potvrdil závěry uvedené v kapitole 3.5., efektivní daňové břemeno se skutečně zvýší. Výsledná daňová povinnost se zvýšila o 11 %, což je ještě o 4 % více, než bylo odhadované zvýšení dle autorů Spengela a Oestreichera¹. Výpočet základu daně dle CCTB vypadá velmi jednoduše na papíře a v modelových příkladech. V praxi by tento výpočet byl mnohem komplikovanější, především kvůli tomu že české účetnictví v jeho současné úpravě je s CCTB značně nekompatibilní. Největší problém se vyskytl hned na začátku, pro úspěšnou implementaci CCTB je nutné vymyslet pravidla pro úpravu VH z účetnictví do podoby, se kterou CCTB pracuje. Pokud by ale taková úprava byla až přehnaně složitá, nesplnil by CCTB jednu ze svých hlavních charakteristik – jednoduchost.

Přechod na CCTB bych u české firmy rozhodně nedoporučoval, výsledná daňová povinnost by se zvýšila a navíc by firma musela přejít na zcela nový systém zdaňování, což by jistě vedlo k dodatečným nákladům. Předchozí tvrzení je samozřejmě čistě hypotetické, protože CCTB nebyl zatím schválen.

¹ literatura SPENDEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU*. 2011.

Doporučení pro optimalizaci daňové povinnosti

V případě britského poplatníka se doporučuje využít na maximum všechny dostupné odčitatelné položky, minimální investice do dlouhodobého majetku by měla být alespoň £ 50 000 v každém roce, pro maximální využití tohoto zajímavého způsobu daňové optimalizace. Ve Velké Británii je rovněž velice zajímavým způsobem optimalizace **výzkum a vývoj**, možnosti jsou zde velice štědré, zejména u malých firem, kde je až 200 % vynaložených nákladů daňově uznatelných, u velkých firem je to 130 % vynaložených nákladů. Ačkoliv od dubna roku 2012 platí nová ustanovení týkající se odčitatelných položek i výzkumu, toto doporučení platí nadále, avšak s větším důrazem na investice do výzkumu a vývoje, kde se situace pro malé a střední firmy ještě zlepšila.

Obecně jsou vhodnými způsoby daňové optimalizace v ČR zejména využití mimořádných odpisů, tvorba rezerv, zaměstnání zaměstnanců se zdravotním postižením a tvorba opravných položek k pohledávkám nebo využití finančního leasingu.

U modelových firem českých poplatníků by bylo vhodným způsobem optimalizace použití zvýšených sazeb odpisu v prvním roce dle § 31 nebo zvolení způsobu odepisování dle § 32 – zrychlené odepisování.

6 Závěr

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo porovnání daně z příjmu v dvou vybraných státech. Tohoto cíle bylo dosaženo nejprve popsáním teoretických východisek, dále pak podrobným popisem obou států z hlediska daně z příjmu právnických osob. Protože oba státy patří do Evropské unie, bylo nezbytné zabývat se i problematikou daňové harmonizace a především konsolidovaným základem daně, který je aktuálním tématem v odborných kruzích. Výše uvedené bylo názorně předvedeno na modelových příkladech a bylo provedeno resumé nejdůležitějších rozdílů a zhodnocení.

Protože obě úpravy daně z příjmu právnických osob jsou velmi obsáhlé, snažil jsem se ve své práci vybrat jen ty nejdůležitější aspekty. Toto platí zejména u Velké Británie, kde je legislativa podstatně obsáhlejší, věnoval jsem se proto zejména hlavní činnosti – příjmům z podnikání, které se objevují i v modelových příkladech.

Ukázalo, že daňové systémy obou států jsou velmi odlišné, v mnoha aspektech se však značně podobají. Rozdíly jsou dány mimo jiné odlišným historickým vývojem, zeměpisnou lokací a návazností daňové soustavy na účetní pravidla.

Nemyslím si, že by se Česká Republika měla u Velké Británie inspirovat, pokud jde o zdaňování firem jako takové. Pokud hovoříme o velkých firmách, je české zdaňování právnických osob jednodušší a výhodnější (pro poplatníky) než ve Velké Británii a nevyžaduje takovou míru znalostí ze strany poplatníků. U malých firem je to právě naopak, ty Velké Británii jsou v tomto ohledu zvýhodněny. Mimo již mnohokrát zmiňovaná zvýhodnění, mají například možnost podat si velmi jednoduše daňové přiznání přes webové stránky HMRC¹ s minimální znalostí daňové problematiky.

Práce se zabývala také problematikou společného konsolidovaného základu daně, přestože jde zatím o největší pokrok v evropských harmonizačních snahách, není jeho jednomyslné schválení v Radě evropské unie pravděpodobné. Teoreticky by mohl být schválen v rámci tzv. posílené spolupráce jen mezi členskými některými státy (minimálně 9 států), tato možnost však není příliš atraktivní, protože firmy podnikající

¹ HM Revenue & Customs – britská obdoba finančního úřadu, spravuje však také clo.

ve více státech, i těch, které by návrh nepřijaly, by nadále musely zdaňovat své příjmy v několika odlišných daňových systémech.

Seznam použitých zdrojů

Odborné publikace

- (1) BRYCHTA, I. a kol. *Meritum Daň z příjmů 2011*. 8. vydání.
Praha: Wolters Kluwer, 2011. 640 s. ISBN 979-80-7357-623-3.
- (2) BRYCHTA, I., RYTÍŘOVÁ, L. *Tabulky a informace pro daně a podnikání*.
7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 440 s. ISBN 978-80-7357-639-4.
- (3) KUBÁTOVÁ, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. 1. vydání.
Praha: Grada, 1994. 240 s. ISBN 80-7169-020-1.
- (4) KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. aktualizované vydání.
Praha: ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- (5) KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. přepracované vydání.
Praha: ASPI, 2003. 263 s. ISBN 80-86395-84-7.
- (6) MELVILLE, A. *Taxation Finance Act 2009*. 15. vydání.
Harlow: Pearson Education Limited, 2009. 626 s. ISBN 978-0-273-73015-6.
- (7) NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*.
2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- (8) POKORNÝ, J. *Předdiplomní seminář*. 1. vydání. Brno: CERM, 2006. 58 s.
ISBN 80-214-3254-3.
- (9) SPENGLER, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU*.
1. vydání. Mannheim: Springer. 2011. 186 s. ISBN 978-3-7908-2755-2.
- (10) ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*. 4. akt. vydání. Praha: Linde, 2010.
352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

- (11) ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003. 351 s. ISBN 80-7179-413-9.
- (12) VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2008 anebo učebnice daňového práva*. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.

Elektronické zdroje

- (13) *Taxation trends in the European Union*. [online]. 2011 [cit. 2011-11-28]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/report_2011_en.pdf>
- (14) ADAM, S., BROWNE, J. *A Survey of the UK Tax System*. [online]. 2011. [cit. 2011-11-28]. Dostupné z: <<http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>>
- (15) BROWNE, J. *Taxation in the UK*. [online]. 2009 [cit. 2011-11-28]. Dostupné z: <http://www.ifs.org.uk/docs/oxbridge09_browne.ppt>
- (16) Business Link. *Capital allowances on plant and machinery*. [online] 2011. [cit 2012-03-17]. Dostupné z: <<http://www.businesslink.gov.uk/bdotg/action/detail?itemId=1086393051&type=RESOURCES>>
- (17) Czech Invest. *Definice malého a středního podnikatele*. [online]. 2012. [cit. 2012-05-02]. Dostupné z: <<http://www.czechinvest.org/definice-msp>>
- (18) Ernst & Young. *Current state of affairs regarding the CCCTB*. [online]. 2011. [cit. 2012-01-23]. Dostupné z: <<http://tmagazine.ey.com/current-state-of-affairs-regarding-the-ccctb/>>

- (19) *Figure Wizard. How Your Corporation Tax is Calculated.* [online] 2011.
[cit. 2011-03-19]. Dostupné z:
<http://www.figurewizard.com/article.php/How_Your_Corporation_Tax_is_Calculated>
- (20) HM Revenue & Customs. *Gift Aid for companies.* [online]. 2011.
[cit. 2012-03-18]. Dostupné z: <<http://www.hmrc.gov.uk/charities/guidance-notes/chapter3/sectionc.htm>>
- (21) HM Revenue & Customs. *Research and Development Relief for Corporation Tax.*
[online] 2011. [cit. 2012-03-18]. Dostupné z: <<http://www.hmrc.gov.uk/ct/forms-rates/claims/randd.htm>>
- (22) KPMG Česká republika. *Daň z příjmů právnických osob u nás v poslední dekádě strmě klesala, sazby DPH nedávno naopak vzrostly.* [online]. 2012.
[cit. 2012-01-22]. Dostupné z:
<<http://www.kpmg.com/cz/cs/issuesandinsights/articlespublications/press-releases/stranky/dan-z-prijmu-pravnicky-ch-osob-klesala-sazby-dph-vzrostly.aspx>>
- (23) *Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob (CCTB).* [online]. Brusel, 2011. [cit 2012-02-13]. Dostupné z:
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf>
- (24) Portal Tax Claims. *First Year Allowances (FYA) on Plant & Machinery.* [online]. 2011. [cit 2012-01-01]. Dostupné z: <<http://www.portaltaxclaims.com/capital-allowances/first-year-allowances-fya-on-plant-machinery/>>

Časopisy

- (25) SKALICKÁ, H. Zdaňování společností ve Velké Británii. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 8. ISSN 1211-7293.

Zákony a vyhlášky

- (26) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ze 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.
- (27) Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník ze dne 26. února 1964, ve znění pozdějších předpisů.
- (28) Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník ze dne 5. listopadu 1991, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Příklady sazby progresivní daně.....	15
Tabulka 2: Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob od roku 2003 do současnosti21	
Tabulka 3: Vývoj daňových příjmů plynoucích z daně z příjmu právnických osob od roku 2003	24
Tabulka 4: Sazby daně z příjmu právnických osob v UK	33
Tabulka 5: Příjmy z daně z příjmu právnických osob v UK	34
Tabulka 6: Odhad dopadu zavedení CCTB na malé a střední firmy v ČR.....	49
Tabulka 7: Odhad dopadu zavedení CCTB na velké firmy v ČR	50
Tabulka 8: Daňové odpisy stroje	52
Tabulka 9: Účetní odpisy stroje	52
Tabulka 10: Výpočet daňové povinnosti firmy CZ, s. r. o.	53
Tabulka 11: Účetní odpisy stroje	54
Tabulka 12: Odčitatelné položky zastupující daňové odpisy	55
Tabulka 13: Výpočet daňové povinnosti společnosti UK, Ltd.	56
Tabulka 14: Účetní odpisy automobilu.....	57
Tabulka 15: Daňové odpisy automobilu.....	58
Tabulka 16: Výpočet daňové povinnosti firmy CZV, s. r. o.	58
Tabulka 17: Účetní odpisy automobilu.....	59
Tabulka 18: Odčitatelné položky nahrazující daňové odpisy z automobilů.....	60
Tabulka 19: Výpočet daňové povinnosti společnosti UKV, Ltd.	60
Tabulka 20: Odpisy aktiv s dlouhou životností	63
Tabulka 21: Odpisy souborů aktiv - část již zahrnutá v OV.....	63
Tabulka 22: Odpis nově pořízených souborů aktiv – část nezahrnutá do OV.....	63

Seznam obrázků

Obrázek 1: Algoritmus výpočtu daně z příjmu právnických osob v ČR.....	25
Obrázek 2: Algoritmus výpočtu daně z příjmu právnických osob v UK.....	36

Seznam vzorců

Vzorec 1: Výpočet Marginal Relief.....	33
Vzorec 2: Alokace CCTB ve skupině.....	48

Seznam použitých zkratek

Plc	public limited company
VH	výsledek hospodaření
UK	United Kingdom
ZDP	zákon o dani z příjmu
DPPO	daň z příjmu právnických osob
CCTB	Common Corporate Tax Base
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
AIA	Annual Investment Allowance
FYA	First Year Allowance
WDA	Writing-Down Allowance
SME	small and medium enterprises

Seznam příloh

Příloha 1: daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob – malá firma ČR

Příloha 2: daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob – malá firma UK

PŘÍLOHY

Příloha 1: daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob – malá firma ČR

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Finančnímu úřadu v, ve, pro

Brno IV

01 Daňové identifikační číslo

CZ 12345678

02 Identifikační číslo

12345678

03 Daňové přiznání¹⁾

řádné



dodatečné²⁾



opravné



Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne

04 Kód rozlišení typu přiznání

1

A

Zdaňovací období podle § 17a písm. a) zákona

a)

otisk podacího razítka finančního úřadu

Počet podílových fondů, jejichž majetek je obhospodařován

0

Pořadové číslo podílového fondu

0

Počet příloh II. oddílu

1

Počet zvláštních příloh³⁾

0

Počet samostatných příloh³⁾

0

PŘIZNÁNÍ

k dani z příjmů právnických osob

podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“)

za zdaňovací období nebo za období, za které se podává daňové přiznání

od 1.1.2011 do 31.12.2011

I. ODDÍL - údaje o poplatníkovi (podílovém fondu)⁶⁾

05 Název právnické osoby

CZ, s. r. o.

06 Sídlo právnické osoby

a) ulice a číslo orientační, část obce a číslo popisné

KOLEJNÍ

1

b) obec

BRNO

c) PSČ

612 00

d) stát/kód státu

Česká republika

CZ

e) číslo telefonu

f) číslo faxu

07 Bankovní spojení

53

4777555

0100

08 Přiznání zpracoval a předložil daňový poradce¹⁾

ano



ne



09 Plná moc daňového poradce k zastupování uložena u finančního úřadu dne⁷⁾

10 Zákonná povinnost ověření účetní závěrky auditorem¹⁾

ano



ne



11 Účetní závěrka nebo přehledy o majetku a závazcích a o příjmech a výdajích, přílohy^{1), 7)}

ano



ne



ano



ne



12 Spojení se zahraničními osobami¹⁾

ano



ne



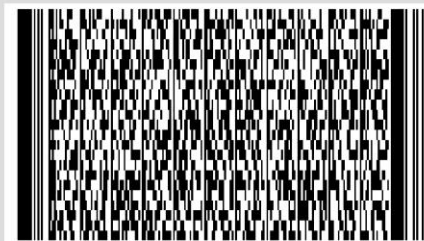
13 Hlavní (převažující) činnost

zprostředkování obchodu a služeb

Kód klasifikace CZ-NACE⁷⁾

25 5404 MFin 5404 - vzor č. 22

(platný pro zdaňovací období započatá v roce 2011 a pro žádání zdaňovacích období započatých v roce 2012, za které lhůta pro podání daňového přiznání uplyne do 31. prosince 2012)



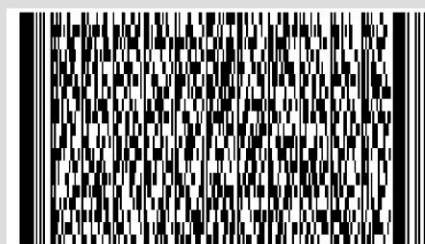
1fb262be-af30-4-d03-84b7-c9d06f29f458

II. ODDÍL - daň z příjmů právnických osob (dále jen „daň“)

Řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
10 ⁹⁾	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) ²⁾ nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ³⁾ ke dni <input type="text" value="31.12.2011"/>	1 500 000	

20 ⁹⁾	Částky neoprávněně zkracující příjmy (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 zákona) a hodnota nepeněžních příjmů (§ 23 odst. 6 zákona), pokud nejsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
30 ⁹⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 13 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10		
40	Výdaje (náklady) neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	174 000	
50	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku (§ 26 a § 32a zákona) uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona	83 333	
61 ⁹⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
62 ⁹⁾			
70	Mezisoučet (ř. 20 + 30 + 40 + 50 + 61 + 62)	257 333	

100	Příjmy, které nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 2 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
101	Příjmy, jež u poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně podle § 18 odst. 4 a 13 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
110 ⁹⁾	Příjmy osvobozené od daně podle § 19 zákona, pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
111 ⁹⁾	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
112 ⁹⁾	Částky, o které lze podle § 23 odst. 3 písm. c) zákona snížit výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)		
120	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. a) zákona		
130	Příjmy nezahrnované do základu daně podle § 23 odst. 4 písm. b) zákona		
140 ⁹⁾	Příjmy a částky podle § 23 odst. 4 zákona, s výjimkou příjmů podle § 23 odst. 4 písm. a) a b) zákona, nezahrnované do základu daně		
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví		
160 ⁹⁾	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví		
161 ⁹⁾	Úprava základu daně podle § 23 odst. 8 zákona v případě zrušení poplatníka s likvidací		
162 ⁹⁾			
170	Mezisoučet (ř. 100 + 101 + 110 + 111 + 112 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160 + 161 + 162)		



Příloha č. 1 II. oddílu

Identifikační číslo; u podílového fondu se tento údaj nevyplňuje

12345678

Daňové identifikační číslo; u podílového fondu se uvede daňové identifikační číslo investiční společnosti obhospodařující jeho majetek

CZ 12345678

Pořadové číslo podílového fondu

0

A. Rozdělení výdajů (nákladů), které se neuznávají za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, uvedených na řádku 40 podle účtových skupin účtové třídy – náklady

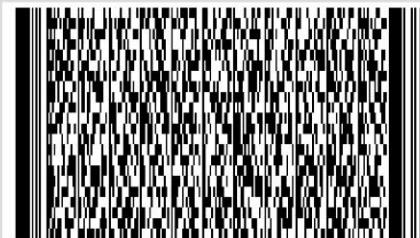
řádek	Název účtové skupiny (včetně číselného označení)	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	012 - NEHMOTNÉ VÝSLEDKY VÝZKUMU A VÝVOJE	84 000	
2	513 - NÁKLADY NA REPREZENTACI	30 000	
3	543 - DARY	60 000	
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13	Celkem	174 000	

B. Odpisy hmotného a nehmotného majetku**a) Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona**

řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 1		
2	(neobsazeno)	X	X
3	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 2	110 000	
4	Odpisy hmotného a nehmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 3		
5	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 4		
6	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 5		
7	Odpisy hmotného majetku zařazeného do odpisové skupiny 6		
8	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 zákona, ve znění účinném do 31. prosince 2007		
9	Odpisy hmotného majetku podle § 30 odst. 4 až 6 zákona		
10	Odpisy nehmotného majetku podle § 32a zákona, zaevidovaného do majetku poplatníka ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2004 a později		
11	Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku celkem	110 000	

b) Účetní odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona

12	Účetní odpisy, s výjimkou uvedenou v § 25 odst. 1 písm. zg) zákona, u hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek, a nehmotného majetku, který se neodpisuje podle tohoto zákona, uplatněné podle § 24 odst. 2 písm. v) zákona jako výdaj (náklad) k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro nehmotný majetek zaevidovaný do majetku poplatníka do 31. prosince 2000 se použije zákon ve znění platném do uvedeného data, a to až do doby jeho vyřazení z majetku poplatníka	208 333	
----	---	---------	--



C. Odpis pohledávek zahrnovaný do výdajů (nákladů) k dosažení, zajištění a udržení příjmů a zákonné rezervy a zákonné opravné položky vytvářené podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách)

a) Odpis neuhrazených pohledávek zahrnovaný do daňových výdajů (nákladů) a zákonné opravné položky k pohledávkám, mimo bankovních opravných položek podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují všichni poplatníci

řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení vytvořené podle § 8 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
4	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám za dlužníky v insolvenčním řízení (§ 8 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
5	Stav nepromlčených pohledávek splatných po 31. prosinci 1994, k nimž lze tvořit zákonné opravné položky (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
6	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám vytvořené podle § 8a zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
7	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 (§ 8a zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
8	Opravné položky k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh vytvořené podle § 8b zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
9	Stav zákonných opravných položek k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh (§ 8b zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
10	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám, vytvořené podle § 8c zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
11	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám vytvořených podle § 8c zákona o rezervách ke konci zdaňovacího období		
12	Úhrn hodnot pohledávek nebo pořizovacích cen pohledávek nabytých postoupením, uplatněných v daném zdaňovacím období, za které se podává daňové přiznání jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 2 písm. y) zákona		

b) Bankovní rezervy a opravné položky podle § 5 zákona o rezervách – vyplňují pouze banky

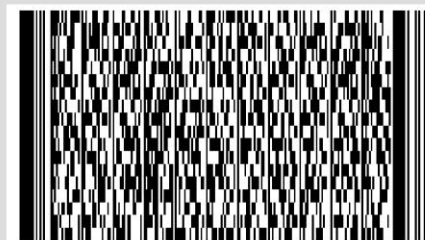
13	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách		
14 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
15	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů (§ 5 odst. 2 písm. a) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		
16	Průměrný stav poskytnutých bankovních záruk za úvěry podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách		
17 ^{b)}	Rezervy na poskytnuté bankovní záruky za úvěry, vytvořené podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
18	Stav zákonných rezerv na poskytnuté bankovní záruky za úvěry (§ 5 odst. 2 písm. b) zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

c) Opravné položky podle § 5a zákona o rezervách – vyplňují pouze spořitelni a úvěrní družstva a ostatní finanční instituce

19	Průměrný stav rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, bez příslušenství, v ocenění nesníženém o opravné položky již vytvořené (§ 5a odst. 3 zákona o rezervách)		
20	Výše základního kapitálu k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách)		
21 ^{a)}	Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru, vytvořené podle § 5a odst. 4 zákona o rezervách za dané zdaňovací období		
22	Stav zákonných opravných položek k nepromlčeným pohledávkám z úvěrů poskytnutých fyzickým osobám na základě smlouvy o úvěru (§ 5a odst. 4 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

d) Rezervy v pojišťovnictví – vyplňují pouze pojišťovny

23	Rezervy v pojišťovnictví vytvořené podle § 6 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
24	Stav rezerv v pojišťovnictví (§ 6 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		



e) Rezerva na opravy hmotného majetku – vyplňují všichni poplatníci

25	Rezerva na opravy hmotného majetku vytvořená podle § 7 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		
26	Stav rezerv na opravy hmotného majetku (§ 7 zákona o rezervách) ke konci zdaňovacího období		

f) Ostatní zákonné rezervy – vyplňují pouze poplatníci oprávnění k jejich tvorbě a použití

27	Rezerva na péstební činnost vytvořená podle § 9 zákona o rezervách v daném období, za které se podává daňové přiznání		
28	Stav rezerv na péstební činnost (§ 9 zákona o rezervách) ke konci období, za které se podává daňové přiznání		
29*)	Ostatní rezervy vytvořené podle § 10 zákona o rezervách v daném zdaňovacím období		

D. (neobsazeno)

E. Odečet daňové ztráty od základu daně podle § 34 odst. 1 až 3 zákona ⁵⁾ nebo snížení základu daně podílového fondu o záporný rozdíl mezi jeho příjmy a výdaji podle § 20 odst. 3 zákona, ve znění platném do 14. července 2011 (vyplní se v celých Kč)

řádek	Zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, v němž daňová ztráta vznikla od - do		Celková výše daňové ztráty vyměřené nebo přiznávané za období uvedené ve sl. 1	Část daňové ztráty ze sl. 2		
				odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5	
1	1.1.2010	31.12.2010	180 000		180 000	0
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9	Celkem				180 000	0

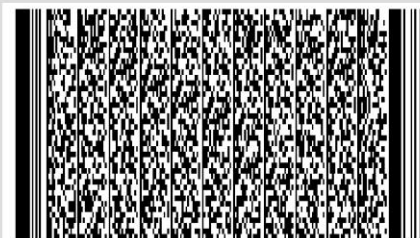
F. Odečet podle § 34 zákona ⁵⁾

a) Odečet podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004

řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	(neobsazeno)	X	X
2	(neobsazeno)	X	X
3	(neobsazeno)	X	X
4	Částka odečtu uplatněná v daném zdaňovacím období z nevyužitého nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
5	(neobsazeno)	X	X

b) Odečet výdajů (nákladů) při realizaci projektů výzkumu a vývoje od základu daně podle § 34 odst. 4 až 8 zákona (vyplní se v celých Kč)

řádek	Zdaňovací období nebo období, za které je podáváno daňové přiznání, v němž byly vynaloženy výdaje (náklady) při realizaci projektů výzkumu a vývoje, od - do		Celková výše výdajů (nákladů) vynaložených v období uvedeném ve sl. 1 při realizaci projektů výzkumu a vývoje	Část výdajů (nákladů) ze sl. 2		
				odečtená v předcházejících zdaňovacích obdobích	odečtená v daném zdaňovacím období	kterou lze odečíst v následujících zdaňovacích obdobích
0	1	2	3	4	5	
1	1.1.2011	31.12.2011	84 000		84 000	0
2						
3						
4						
5	Celkem				84 000	0



G. Celková hodnota poskytnutých darů, z níž lze na ř. 260 uplatnit odečet podle § 20 odst. 8 zákona 5)

řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona pro odečet ze základu daně sníženého podle § 34 zákona	60 000	
2	Ze ř. 1 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím		

H. Rozdělení celkového nároku na slevy na dani (§ 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona), který lze uplatnit na ř. 300⁶⁾

řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. a) zákona		
2	Sleva podle § 35 odst. 1 písm. b) zákona		
3	(neobsazeno)	X	X
4	Úhrn slev podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 1 + 2)		
5 ⁷⁾	Sleva podle § 35a ¹⁾ nebo 35b ¹⁾ zákona		

Počet samostatných příloh

I. Zápočet daně zaplacené v zahraničí 8)

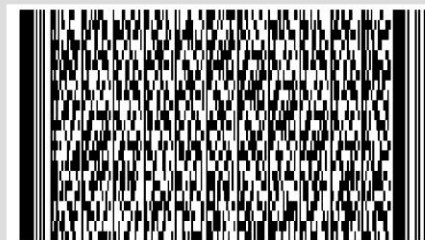
řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1 ⁹⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou úplného zápočtu		
2 ⁹⁾	Úhrn daní zaplacených v zahraničí, u nichž lze uplatnit metodu prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 3 samostatných příloh k tabulce I)		
3 ⁹⁾	Úhrn částek daní zaplacených v zahraničí, o které lze snížit daňovou povinnost metodou prostého zápočtu (úhrn částek z ř. 7 samostatných příloh k tabulce I)		
4	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (součet částek z ř. 1 a 3)		
5	Výše daní zaplacených v zahraničí, kterou nelze započíst (kladný rozdíl mezi částkami na ř. 2 a 3, zvýšený o kladný rozdíl mezi částkami na ř. 4 a na ř. 320 II. oddílu)		

J. Rozdělení některých položek v případě komanditní společnosti 4) (vyplní se v celých Kč)

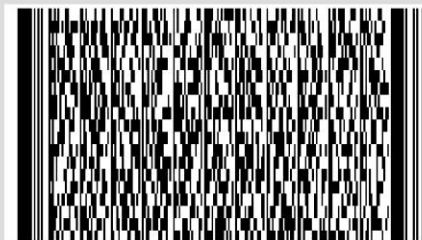
řádek	Název položky a číslo řádku II. oddílu, případně číslo řádku vyznačené tabulky přílohy č. 1 II. oddílu, s nimiž souvisí částka ze sloupce 2 nebo 3 této tabulky	Částka připadající na komplementáře	Částka připadající na komanditisty	Částka za komanditní společnost jako celek (sl. 2 + 3)
0	1	2	3	4
1	Základ daně nebo daňová ztráta z ř. 200 (ř. 201)			
2	Úhrn vyňatých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí (ř. 210)			
3	(neobsazeno)	X	X	X
4	Nárok na odečet podle § 34 odst. 4 zákona (příslušný řádek sl. 2 tabulky F/b)			
5	Hodnota darů poskytnutých na účely vymezené v § 20 odst. 8 zákona (ř. 1 tabulky G)			
6	Z ř. 5 hodnota darů poskytnutých vysokým školám a veřejným výzkumným institucím (ř. 2 tabulky G)			
7	Celkový nárok na slevy na dani podle § 35 odst. 1 zákona (ř. 4 tabulky H)			
8	(neobsazeno)	X	X	X
9	Úhrn daně zaplacené v zahraničí, kterou lze započíst metodou úplného a prostého zápočtu (ř. 4 tabulky I)			

K. Vybrané ukazatele hospodaření

řádek	Název položky	Měrná jednotka	Vyplní	
			poplatník	finanční úřad
1	Roční úhrn čistého obrátu	Kč		
2	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců, zaokrouhlený na celé číslo	osoby		



řádek	Název položky	Vyplni v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 – 170) ³⁾	1 757 333	
201	Část základu daně nebo daňové ztráty připadající na komplementáře ³⁾ , ⁴⁾		
210 ⁵⁾	Úhrn výtahých příjmů (základů daně a daňových ztrát) podléhajících zdanění v zahraničí ³⁾		
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ⁵⁾ nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 – 201 – 210) ³⁾	1 757 333	
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona ³⁾	180 000	
240	Odečet dosud neuplatněného nároku, vzniklého v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 3 až 10 a 12 zákona, ve znění platném do 31. prosince 2004		
241			
242	Odečet podle § 34 odst. 4 až 8 zákona	84 000	
250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona ³⁾ (ř. 220 – 230 – 240 – 241 – 242) ³⁾	1 493 333	
251	Částka podle § 20 odst. 7 zákona, o níž mohou poplatníci, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání (§ 18 odst. 3 zákona), dále snížit základ daně uvedený na ř. 250		
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 5 %, a v úhrnu s dary poskytnutými vysokým školám a veřejným výzkumným institucím, nejvýše 10 % z částky na ř. 250) ³⁾	60 000	
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ³⁾ (ř. 250 – 251 – 260)	1 433 000	
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	19	
290	Daň $\frac{\text{ř. 270} \times \text{ř. 280}}{100}$	272 270	
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290) ³⁾	0	
301			
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 a 301 (ř. 290 – 300 ± 301) ³⁾	272 270	
320	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň uvedenou na ř. 310 ³⁾ (nejvýše do částky uvedené na ř. 310)		
330	Daň po zápočtu na ř. 320 (ř. 310 – 320), zaokrouhlená na celé Kč nahoru ³⁾	272 270	
331 ³⁾	Samostatný základ daně podle § 20b zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů ³⁾		
332	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 4 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	15	
333	Daň ze samostatného základu daně $\frac{\text{ř. 331} \times \text{ř. 332}}{100}$ zaokrouhlená na celé Kč nahoru	0	
334 ⁴⁾	Zápočet daně zaplacené v zahraničí na daň ze samostatného základu daně (nejvýše do částky uvedené na ř. 333)		
335	Daň ze samostatného základu daně po zápočtu (ř. 333 – 334), zaokrouhlená na celé Kč nahoru	0	
340	Celková daň (ř. 330 + 335)	272 270	
360	Poslední známá daň pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona (ř. 340 – 335 = ř. 330)	272 270	



1f62b2bead30-4a03-84b7-c930b129f458

III. ODDÍL – výsledná daň investiční společnosti obhospodařující podílové fondy

řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Celková daň za podílové fondy		
2	Celková daň (f. 1 + f. 340 II. oddílu)		
3	Poslední známá daň pro účely stanovení záloh podle § 38a zákona		

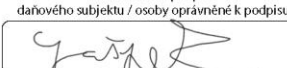
IV. ODDÍL – dodatečné daňové příznání

řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Poslední známá daň		
2	Nově zjištěná daň (f. 340 II. oddílu, resp. f. 2 III. oddílu)		
3	Zvýšení (+), snížení (-) daně (f. 2 – f. 1)		
4	Poslední známá daňová ztráta		
5	Nově zjištěná daňová ztráta (f. 220 II. oddílu)		
6	Zvýšení (+), snížení (-) daňové ztráty (f. 5 – f. 4)		

V. ODDÍL – placení daně

řádek	Název položky	Vyplní v celých Kč	
		poplatník	finanční úřad
1	Na zálohách (§ 38a zákona) zapláceno		
2 ^{*)}	Na zajištění daně sraženo plátcem (§ 38e zákona)		
3 ^{*)}	Uplatňovaný zápočet daně vybrané srážkou (§ 36 odst. 7 zákona)		
4	Nedoplatek (-) (f. 1 + f. 2 + f. 3 – f. 340 II. oddílu, resp. f. 2 III. oddílu) < 0 Přeplatek (+) (f. 1 + f. 2 + f. 3 – f. 340 II. oddílu, resp. f. 2 III. oddílu) > 0	-272 270	

**PROHLÁŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘÍZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM**

Údaje o zástupci:	Kód zástupce:	<input type="text"/>
Jméno(-a)	Příjmení	Název právnické osoby
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Datum narození	Evidenční číslo osvědčení daňového poradce	IČ právnické osoby
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)		
Jméno(-a)	Příjmení	Vztah k právnické osobě
RÓBERT	GÁSPERČÍK	JEDNATEL
Daňový subjekt / osoba oprávněná k podpisu		Vlastnoručný podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Datum	Otisk razítka	
29.3.2012		

Vysvětlivky:

¹⁾ Nebodí se škrtněte

²⁾ Vyplní finanční úřad

³⁾ V případě vykázání ztráty nebo daňové ztráty se uvede částka se znaménkem minus (-)

⁴⁾ Vyplní pouze poplatník, který je komanditní společností

⁵⁾ Pokud poplatníkem daně je komanditní společnost, uvede pouze částky připadající na komanditisty

⁶⁾ Zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů

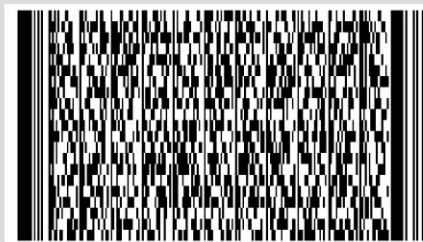
⁷⁾ Účetní závěrka nebo přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích, jako příloha vyznačená pod položkou 11 v I. oddílu, je součástí daňového příznání (§ 72 odst. 2 zákona č. 280/2010 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Za podílové fondy předkládá účetní závěrku investiční společnosti, která obhospodařuje jejich majetek. Pro účely elektronického podání daňového příznání se **Účetní závěrku** rozumí elektronické přílohy **Vybrané údaje z Rozvahy a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty**, popřípadě **Vybrané údaje z Přehledu o změnách vlastního kapitálu**, které jsou součástí programového vybavení aplikace, a **Opis Přílohy účetní závěrky**, vkládaný s použitím E-přílohy jako samostatný soubor typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg.

Přehledy o majetku a závazcích a příjmech a výdajích a Účetní závěrky, pro které nejsou v programovém vybavení aplikace Elektronické podání pro daňovou správu k dispozici elektronické přílohy se zavazně stanoveným uspořádáním údajů, lze účinně elektronicky podat prostřednictvím E-příloh, umožňujících vložení souboru typu .doc, .txt, .xls, .rtf, .pdf nebo .jpg.

⁸⁾ Bude-li vyplněn některý z takto označených řádků, je nutné ve smyslu dílčích pokynů pro jejich vyplnění, rozvést na zvláštní příloze věcnou náplň částky vykázané na příslušném řádku, popřípadě její propočet. Při elektronickém podání daňového příznání jsou textová pole pro vyplnění zvláštních příloh součástí programového vybavení aplikace.

⁹⁾ Výpočet částky vykázané na takto označeném řádku se provede na samostatné příloze. Tiskopisy samostatných příloh vydává Ministerstvo financí. Pro účely elektronického podání daňového příznání jsou elektronické verze těchto tiskopisů součástí programového vybavení aplikace Elektronická podání pro daňovou správu.

¹⁰⁾ Při podání dodatečného daňového příznání podle § 141 odst. 2 nebo 4 zákona č. 280/2010 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, budou na zvláštní příloze uvedeny důvody pro jeho podání. Při elektronickém podání těchto dodatečných daňových příznání je součástí programového vybavení aplikace textové pole pro vyplnění zvláštní přílohy.



Příloha 2: daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob – malá firma UK



Page 1

Company - Short Tax Return form CT600 (Short) (2008) Version 2

for accounting periods ending on or after 1 July 1999

Your company tax return

If we send the company a *Notice to deliver a company tax return* (form CT603) it has to comply by the filing date, or we charge a penalty, even if there is no tax to pay. A return includes a company tax return form, any Supplementary Pages, accounts, computations and any relevant information.

Is this the right form for the company? Read the advice on pages 3 to 6 of the Company tax return guide (the *Guide*) before you start.

The forms in the CT600 series set out the information we need and provide a standard format for calculations. Use the *Guide* to help you complete the return form. It contains general information you may need and box by box advice.

Company information

Company name
UK

Company registration number Tax Reference as shown on the CT603 Type of company

1 2 3 4 5 6 7 8 9 0 **Plc**

Registered office address

**221 B BAKER STREET
LONDON**

Postcode **BG234YZ**

About this return

This is the above company's return for the period
from (dd/mm/yyyy) to (dd/mm/yyyy)

0 1 0 1 2 0 1 1 **3 1 1 2 2 0 1 1**

Put an 'X' in the appropriate box(es) below

- A repayment is due for this return period
- A repayment is due for an earlier period
- Making more than one return for this company now
- This return contains estimated figures
- Company part of a group that is not small
- Disclosure of tax avoidance schemes
- Notice of disclosable avoidance schemes
- Transfer pricing
- Compensating adjustment claimed
- Company qualifies for SME exemption

- Accounts**
I attach accounts and computations
- for the period to which this return relates
 - for a different period

If you are not attaching accounts and computations, say why not

- Supplementary Pages**
If you are enclosing any Supplementary Pages put an 'X' in the appropriate box(es)
- Loans to participants by close companies, form CT600A
 - Charities and Community Amateur Sports Clubs (CASCs), form CT600E
 - Disclosure of tax avoidance schemes, form CT600J

Company tax calculation

Turnover

1	Total turnover from trade or profession	1	£	75 000
---	---	---	---	--------

Income

3	Trading and professional profits	3	£	11 711
4	Trading losses brought forward claimed against profits	4	£	
5	Net trading and professional profits	5	£	11 711
6	Bank, building society or other interest, and profits and gains from non-trading loan relationships	6	£	
11	Income from UK land and buildings	11	£	
14	Annual profits and gains not falling under any other heading	14	£	

Chargeable gains

16	Gross chargeable gains	16	£	
17	Allowable losses including losses brought forward	17	£	
18	Net chargeable gains	18	£	
21	Profits before other deductions and reliefs	21	£	

Deductions and Reliefs

24	Management expenses under S75 ICTA 1988	24	£	
30	Trading losses of this or a later accounting period under S393A ICTA 1988	30	£	
31	Put an 'X' in box 31 if amounts carried back from later accounting periods are included in box 30	31		
32	Non-trade capital allowances	32	£	
35	Charges paid	35	£	
37	Profits chargeable to corporation tax	37	£	

Tax calculation

38	Franked investment income	38	£	
39	Number of associated companies in this period or	39		
40	Associated companies in the first financial year	40		
41	Associated companies in the second financial year	41		
42	Put an 'X' in box 42 if the company claims to be charged at the starting rate or the small companies' rate on any part of its profits, or is claiming marginal rate relief	42		
Enter how much profit has to be charged and at what rate of tax				
Financial year (yyyy)	Amount of profit	Rate of tax	Tax	
43	44 £	45	46 £	2342 p
53	54 £	55	56 £	p
			total of boxes 46 and 56	
63	Corporation tax	63	£	2342 p
64	Marginal rate relief	64	£	p
65	Corporation tax net of marginal rate relief	65	£	p
66	Underlying rate of corporation tax	66	• %	
67	Profits matched with non-corporate distributions	67		
68	Tax at non-corporate distributions rate	68	£	p
69	Tax at underlying rate on remaining profits	69	£	p
70	Corporation tax chargeable	70	£	2342 p

79 Tax payable under S419 ICTA 1988	79	£		p
80 Put an 'X' in box 80 if you completed box A11 in the Supplementary Pages CT600A	80			
84 Income tax deducted from gross income included in profits	84	£		p
85 Income tax repayable to the company	85	£		p
86 Tax payable - this is your self-assessment of tax payable	86	£	2 342	p

Tax reconciliation

91 Tax already paid (and not already repaid)	91	£		p
92 Tax outstanding	92	£		p
93 Tax overpaid	93	£		p

Information about capital allowances and balancing charges**Charges and allowances included in calculation of trading profits or losses**

	Capital allowances	Balancing charges
172 Annual investment allowance	172 £	
105 - 106 Machinery and plant - special rate pool	105 £	106 £
107 - 108 Machinery and plant - main pool	107 £ 1 500	108 £
109 - 110 Cars	109 £	110 £
111 - 112 Industrial buildings and structures	111 £	112 £
113 - 114 Other charges and allowances	113 £	114 £

Charges and allowances not included in calculation of trading profits or losses

	Capital allowances	Balancing charges
173 Annual investment allowance	173 £ 33 333	
115 - 116 Other non-trading charges and allowances	115 £	116 £
117 Put an 'X' in box 117 if box 115 includes flat conversion allowances	117	

Qualifying expenditure

118 Expenditure on machinery and plant on which first year allowance is claimed	118	£	
174 Designated environmentally friendly machinery and plant	174	£	
120 Machinery and plant on long-life assets and integral features	120	£	
121 Other machinery and plant	121	£	

Losses, deficits and excess amounts

122 Trading losses Case I	calculated under S393 ICTA 1988	122	£		124 Trading losses Case V	calculated under S393 ICTA 1988	124	£	
125 Non-trade deficits on loan relationships and derivative contracts	calculated under S82 FA 1996	125	£		127 Schedule A losses	calculated under S392A ICTA 1988	127	£	
129 Overseas property business losses Case V	calculated under S392B ICTA 1988	129	£		130 Losses Case VI	calculated under S396 ICTA 1988	130	£	
131 Capital losses	calculated under S16 TCGA 1992	131	£		136 Excess management expenses	calculated under S75 ICTA 1988	136	£	

Overpayments and repayments

Small repayments

If you do not want us to make small repayments please either put an 'X' in box 139 or complete box 140 below. 'Repayments' here include tax, interest, and late-filing penalties or any combination of them.

Do not repay £20 or less 139 Do not repay sums of 140 £ or less. *Enter whole figure only*

Bank details (for person to whom the repayment is to be made)

Repayment is made quickly and safely by direct credit to a bank or building society account. Please complete the following details:

Name of bank or building society

149

Branch sort code

150

Account number

151

Name of account

152

Building society reference

153

Payments to a person other than the company

Complete the authority below if you want the repayment to be made to a person other than the company. I, as (enter status - company secretary, treasurer, liquidator or authorised agent, etc.)

154

of (enter name of company)

155

authorise (enter name)

156

(enter address)

157

Postcode

Nominee reference

158

to receive payment on the company's behalf.

Signature

159

Name (in capitals)

160

Declaration

Warning - Giving false information in the return, or concealing any part of the company's profits or tax payable, can lead to both the company and yourself being prosecuted.

Declaration

The information I have given in this company tax return is correct and complete to the best of my knowledge and belief.

Signature



Name (in capitals)

ROBERT GASPERCIK

Date (dd/mm/yyyy)

2 0 0 1 2 0 1 2

Status

executive officer