

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

1997

Iva PETKOVÁ

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

Podniková ekonomika

**K problematice postavení daně z příjmu právnických osob
v transformačním období.**

BP - PE - KFÚ - 97069

Iva PETKOVÁ

Vedoucí práce: Prof. Ing. Václav Bakule DrSc., katedra financí a účetnictví
Konzultant: daňová poradkyně Jana Hloušková, kancelář Železná 248/10, Liberec
daňová poradkyně Ing. Jana Šírová, kancelář Železná 248/10, Liberec

Počet stran: 40

Počet příloh: 4

Datum odevzdání: 27. 5. 1997

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

Katedra financí a účetnictví

Školní rok 1996/97

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

pro

I v u P e t k o v o v o u

obor č. 6268 - 7 Podniková ekonomika

Vedoucí katedry Vám ve smyslu zákona č. 172/1990 Sb o vysokých školách a navazujících předpisech určuje tuto bakalářskou práci:

Název tématu: K problematice postavení a vývoje daně z příjmů
právnických osob v transformačním období

Zásady pro vypracování:

1. Stručná charakteristika soudobého daňového systému.
2. Postavení daně z příjmů právnických osob v soudobém daňovém systému.
3. Základní charakteristika daně z příjmů právnických osob.
4. Analýza vývoje daně z příjmů právnických osob v transformačním období.
5. Aktuální problémy daně z příjmů právnických osob.

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury pod vedením vedoucího práce a konzultanta.

V Liberci dne 23. 5. 1997

Pelsova

Ráda bych poděkovala profesoru Ing. Bakulemu DrSc. za přínosné konzultace při zpracování bakalářské práce, moje poděkování patří i daňovým poradkyním pí. Janě Hlouškové a Ing. Janě Šírové, které mi umožnily absolvování řízené praxe, ale také následnou spolupráci při vypracování bakalářské práce a poskytly mi potřebné informace. Všem třem bych chtěla poděkovat za odborné vedení, velkou ochotu a trpělivost, se kterou přistupovaly ke všem mým dotazům.

Iva Petkovová

OBSAH

Seznam použitých zkratk a symbolů	7
Úvod	8

I. ČÁST

1. Stručná charakteristika vývoje daňového systém	10
1.1. Stručný nástin historie daní	10
1.2. Daňová soustava ČR před rokem a po roce 1989.....	11
2. Postavení daně z příjmu právnických osob v soudobém daňovém systém	14
2.1. Postavení daně z příjmu právnických osob v nové daňové soustavě	17

II. ČÁST

3. Základní charakteristika daně z příjmu právnických osob	19
3.1. Základní náležitosti daně z příjmu právnických osob	19
3.2. Základní schéma daně z příjmu právnických osob	22
4. Analýza vývoje daně z příjmu právnických osob v transformačním období	27

III. ČÁST

5. Aktuální problémy daně z příjmu právnických osob	29
---	----

IV. ČÁST

6. Závěr	37
----------------	----

Seznam literatury

Seznam příloh

Přílohy

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č.	číslo
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmu právnických osob
ES	Evropské společenství
HDP	hrubý domácí produkt
max.	maximálně
MF	Ministerstvo financí
mld.	miliarda
např.	například
popř.	popřípadě
resp.	respektive
Sb.	sbírka
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaný

ÚVOD

Albert Einstein, muž, který se nikdy nenechal tak snadno vyvést z míry, poznamenal: „Nejsložitější věci k pochopení na světě jsou daně z příjmu.“ Dokonce ani po desetiletí, v němž hýřily programy politiků největších světových ekonomik myšlenkami o snižování daní z příjmu, nenalezneme jednoznačnou odpověď na otázku „která země vybírá nejnižší příjmové daně“ či „zda byly daně opravdu sníženy“.

Téma mé bakalářské práce je „K problematice postavení a vývoje daně z příjmu právnických osob v transformačním období“. Toto téma jsem, po dohodě s konzultantkou a vedoucím bakalářské práce, zvolila na základě odborné praxe, vykonané u daňové poradkyně v Liberci ve dnech od 16. září do 21. října 1996.

Cílem bakalářské práce je podat základní přehled o dani z příjmu právnických osob v transformačním období.

V první části charakterizuji velmi stručně historii daní, hlavní důvody pro výběr daní a obecně se zabývám strukturou „staré“ (platné do 31.12.1992) daňové soustavy, jejími nedostatky a následnou nutností vytvořit „nový“ daňový systém (platný od 1.1.1993). Pro jeho vytvoření je nutné znát základní vlastnosti optimálního daňového systému, skloubit je s praxí a vytvořit tak vhodný systém pro fungování v ČR. V závěru této části popisuji daň z příjmu právnických osob v soudobém daňovém systému, její tvorbu s ohledem na vzory západních zemí a porovnávám shodné a odlišné rysy obou ekonomik.

V další části se soustředuji na základní charakteristiku daně z příjmu právnických osob. Zmiňuji se zde i o výběru daní a daňovém přiznání. V této části je velmi důležitá analýza vývoje daně z příjmu právnických osob v transformačním období, protože to je období ve kterém žijeme a tyto změny může pozorovat i jedinec, který se o danou problematiku příliš nezajímá nebo s ní nemá mnoho zkušeností. V závěru této části jsem se věnovala změnám k jakým došlo v daňovém systému a to jak obecně v celém systému, tak i přímo u daně z příjmu právnických osob.

Třetí část pojednává o aktuálních problémech daně z příjmu právnických osob, které se netýkají jenom nás daňových poplatníků, ale také daňových poradců, finančních úřadů, zákonodárců, státu apod..

Poslední závěrečná část podává ucelený přehled o celé práci.

Všechny části bakalářské práce lze velmi široce rozpracovat, protože geometrickou řadou narůstají problémy kolem jednotlivých témat, práce by však podle mého mínění ztratila na přehlednosti.

Protože bych se ráda věnovala účetnictví a problematice daní i po skončení studia, jsem přesvědčena, že informace a zkušenosti nabyté při zpracování bakalářské práce pro mne byly přínosem.

I. ČÁST

1. STRUČNÁ CHARAKTERISTIKA VÝVOJE DAŇOVÉHO SYSTÉMU

1.1. Stručný nástin historie daní

Když Benjamin Franklin před více než 200 lety vyslovil truchlivou větu: „Nic není jistého, jen smrt a daně“, jistě netušil, že se zapíše do dějin daňové teorie více než kdo jiný. Ovšem ani v jeho době nebyly daně ničím novým, fungují totiž od počátku lidské civilizace a státních útvarů. Jejich placení je nepříjemnou povinností každého z nás a všichni si proto přejí, aby byly daně spravedlivé, co nejmenší, a aby přinášely co největší užitek.

Myšlenka zpoplatnění osob ve skutečnosti nepochází od státu, ale od katolické církve ve formě církevních desátků, které byly převzaty od Židů z doby starozákonní. Katolická církev vycházela z představy, že obec věřících zabezpečuje potřeby svého faráře. Právě z toho je vidět základ myšlenky zdanění příjmu. Jako církevněprávní povinnost desátek zavedl poprvé synod v Maconu roku 595. Desátky se braly původně v naturální podobě (desátky polní a krvavé - z chovu zvířat) a později v peněžní podobě (nepravé desátky). Trvalá a všeobecná povinnost daně placené státu nabyla v Evropě značného významu na počátku novověku.

Ve starověku byly daně zdrojem státní pokladny. Měly charakter nepravidelných příležitostných plateb, především pro pokrytí válečných potřeb.

V období středověku patřily mezi nejdůležitější zdroje státních příjmů: domény, regály, akcízy a kontribuce. Domény, zemědělské a lesní majetky patřící panovníkovi, byly naturálního charakteru. Regály, tzv. regální práva, označovaly výlučná práva přisvojovaná panovníkem. Akcízy jsou modernější formou některých regálů. Měly funkci daně spotřební (postihovala vybrané druhy spotřebních statků, hlavně nápojů a suken) nebo daně obchodové (postihovala právní převody zboží podle jeho ceny). Kontribuce představovaly feudální formu přímé daně. Měly povahu daní z hlavy, z majetku nebo z hrubého výnosu.

V Británii byla v roce 1799 vybrána první daň z příjmu na světě jako „dočasné opatření“.

V novověku se i nadále uplatňují akcízy, kontribuce a cla. Dochází ke zvyšování akcízů a kontribuce se stávají zdaněním periodickým. V 19. století z kontribucí a akcíz vznikají první ucelené daňové soustavy, jejichž součástí jsou daně přímé a nepřímé. Začíná se sestavovat každoročně státní rozpočet.

Všechny zmiňované formy nelze označit za zdanění příjmů v moderním smyslu, protože daňovým nákladem zde bylo vždy něco jiného než ten příjem, který je rozdělen mezi výnosy a náklady.

Ve 20. století platí daně i jako nástroj makroekonomické regulace. Mimo jiné dochází i k výrazným inovacím daní např. zavádění daně z přidané hodnoty. U důchodové daně dochází k redukci počtu výjimek a preferencí. Daňový systém se postupně rozdělil na dvě základní větve - daně placené podnikovou sférou a daně placené obyvatelstvem. Tento daňový systém byl značně neprůhledný a dosti neefektivní.

V souvislosti s transformací centrálně plánovaných ekonomik přistoupila počátkem 90 let většina těchto zemí na zásadní reformu daňového systému tak, aby odpovídal tržním podmínkám. Radikální daňová reforma je vždy svázána se změnou ekonomického klimatu ve společnosti. V ČR touto podstatnou změnou byla změna orientace na moderně fungující tržní hospodářství.

1.2. Daňová soustava ČR před rokem a po roce 1989

Daňová soustava z roku 1989 byla nevyhovující. Její nedostatky se ukazovaly hlavně v absenci principu spravedlnosti zdanění, protože se dříve uplatňovaly analytické daně pro různé druhy příjmů a nedávaly ucelený přehled o celkových příjmech poplatníka. Výše daní závisela na struktuře těchto příjmů a ne na jejich celkové výši. Bylo vyloučeno nezdanitelné minimum a daň z obrátu napomáhala daňovým únikům. Postupně proto vznikla potřeba vytvořit nový daňový systém.

Je jisté, že záleží na tom, kdo takový systém vytváří nebo posuzuje. Z hlediska poplatníka by byl nejlepší takový systém, který by mu přinášel co nejmenší daňové zatížení a přitom by ze strany státu požadoval co nejefektivnější produkci veřejných statků. Z hlediska státu jako producenta veřejných statků by byla preferována stabilita objemu vybíraných daní. Opozice by poukazovala na nespravedlivou zátěž jednotlivých sociálních skupin, a naopak ekonomové na negativní dopady daňového systému na celkovou výkonnost ekonomiky. Už od samého začátku se tedy ukazuje, jak mimořádně obtížný je úkol vytvořit optimální daňový systém. Mezi základní vlastnosti optimálního daňového systému patří požadavky ekonomické efektivnosti, administrativní jednoduchosti, pružnosti, politické průhlednosti a spravedlnosti.

Efektivní umístění zdrojů ukazuje jak zdanění významným způsobem ovlivňuje chování jednotlivce. Působí ale i na další prvky ekonomického chování, jako je ochota nést riziko (nadměrné a často se měnící zdanění může mít za následek neúměrná rizika v soukromém sektoru, a tím zvýšit zájem o práci ve státním sektoru). Vliv daní má zpravidla i vliv na celkovou ekonomickou rovnováhu.

Při změnách ekonomických podmínek by se měly měnit daně nebo daňové sazby. Jestliže ekonomika vchází do stádia poklesu, potom je vhodné snížit státní příjmy s cílem následně oživit ekonomiku. Problematickým požadavkem je tu ale časová prodleva mezi poznáním potřeby daňové úpravy, jejím politickým projednáním, schválením a okamžikem, kdy úprava začne fungovat.

Požadavek administrativní jednoduchosti je reakcí na nebezpečí nesrozumitelnosti a nepřehlednosti daňové soustavy. Čím je soustava komplikovanější, tím více poskytuje možností pro nejrozumnější i legální úniky. Vyhledávání možností daňových úniků pak zvyšuje nepřímé náklady, které nese daňový poplatník.

Politickou průhledností by se mělo zabránit tomu, aby se stát nesnažil získat výhody z neinformovanosti obyvatel (jsou lepší ty daně, u nichž je jasné, kdo je skutečně platí, než ty, u nichž je rozložení daňového břemene nejasné).

Daňový systém by měl být spravedlivý pro každého jednotlivce. Daňová spravedlnost vyžaduje, aby každý přispíval na společné výdaje právě tím správným dílem. Druhým principem daňové spravedlnosti je princip platební schopnosti, který žádá, aby každý jednotlivec přispíval na veřejné výdaje podle své platební kapacity, respektive podle svého bohatství.

Už z předchozího textu vyplývá, že běžné daňové systémy nemohou být sestaveny na základě nějakých předem daných teoretických požadavků, ale že jsou výsledkem nejrůznějších ekonomických, sociálních a politických vlivů. Mnohé z požadavků, které jsou kladeny na dobrý daňový systém jsou ve vzájemném rozporu a výsledek je jen přiměřený kompromis. Kromě toho není jednoduché obecné teoretické požadavky převést do praktické podoby suchého daňového předpisu. Pro obtížnost vytvořit přiměřený kompromis probíhala u nás úprava daňového systému jak na základě „velkých“ daňových reforem (v roce 1953 a 1996), tak i v „mezidobí“ mezi těmito reformami (v roce 1968 a 1981).

Základy současné daňové soustavy České republiky byly položeny v roce 1990, kdy parlament rozhodl o provedení reformy daňového systému k 1.1.1993. Jeho cílem bylo:

1. maximální zjednodušení daňového systému
2. sladění daňového systému s tržním mechanismem
3. vytvoření rovných daňových podmínek a spravedlivé rozdělení prvotních důchodů
4. větší pružnost a efektivnost správy a kontroly daní
5. zavedení daně z přidané hodnoty, osamostatnění systémů sociálního zabezpečení vyčleněním z veřejných rozpočtů
6. podstatné omezení daňových úniků důslednou kontrolou, právní perfektností zákonů a odbornou kvalitou daňových úředníků
7. snížení daňových kvót, přesun daňového břemene z přímých daní na nepřímé.

U některých zákonů již krátce po jejich uvedení do praxe, byly přijímány první novely zákonů (např. zákon o sociálním a zdravotním zabezpečení). Je známo, že všechny tyto dodatečné změny mají dvojí dopad: pozitivní v tom, že se daňové zákony dále zdokonalují a přizpůsobují každodenní praxi; negativní potom v tom, že nepřispívají k vytvoření stabilního prostředí a mohou vnášet do podnikatelské sféry větší nebo menší

dávku nejistoty, která se může projevovat i nižší aktivitou zahraničních firem u nás nebo rušením předběžně uzavřených smluv.

Výchozím bodem pro vytvoření nového daňového systému byla potřeba sladit ho s potřebami tržního mechanismu. To se nakonec uskutečňovalo pomocí několika základních principů:

1. rozpočtově politického, který „hájí zájmy“ veřejného rozpočtu, respektive státu
2. spravedlnosti zdanění, která je realizována přechodem od analytických daní k daním syntetickým
3. podnikově hospodářského, kdy jde o požadavek vytvořit z hlediska daní rovné konkurenční podmínky, tzn. daňové neutrality
4. pružnosti a účinnosti vybírání daní, tj. vytvoření administrativně únosné hierarchie daňových orgánů, které by zajišťovaly výběr a kontrolu daní a omezovaly daňové úniky
5. otevírání ekonomiky, kdy se jedná o připravenost našeho daňového systému přijímat daňová „pravidla hry“ zemí ES
6. finančně psychologického, kdy obsahem tohoto bodu je, aby konstrukce daňové soustavy odpovídala mentalitě národa a jeho právnímu povědomí.

Dobrý daňový systém by tedy ve fungující tržní ekonomice měl umožňovat dosažení tří hlavních cílů:

1. zajištění příjmů, aby mohla vláda financovat veřejné statky
2. přerozdělování důchodů (jen v nezbytné míře)
3. napravování tržních selhání (např. v souvislosti s životním prostředím)

2. POSTAVENÍ DPPO V SOUDOBÉM DAŇOVÉM SYSTÉMU

Daň placená z příjmů je v současnosti jednou z hlavních a často snad i největší částí státních příjmů. Během posledních tří let činil příjem daně z příjmu právnických a fyzických osob zhruba 40% celkových plánovaných příjmů do státního rozpočtu. To můžeme posoudit v následující tabulce, která nám dává přehled o vývoji od roku 1991.

Vývoj	1991 (mld Kč)	1992 (mld Kč)	1993 (mld Kč)	1994 (mld Kč)
HDP	716,6	738,8	890	988
daňové příjmy stát. rozpočtu	247,4	251,9	252,3	272,8
přímé daně	143,2	143,8	95,8	113,5
fyzické osoby	42,1	55,7	25,7	40,6
právnícké osoby	101,1	88,1	70,1	72,9
nepřímé daně	96,6	105,8	138,6	154,2
DPH	88,9	94,2	80,6	94,5
akcízy	0	0	39,5	42,1
silniční daň	0	0	3,7	2,7
clo	7,7	11,6	14,8	14,9
majetkové daně	7,6	2,1	5,4	5,1
daně z nemovitosti	0	0	3,0	2,9
ostatní	0	0	2,4	2,2
ostatní	0	0,2	12,5	0

Daň z příjmu je nejobecnější daňovou povinností a jako taková je i pro daňový subjekt „nejvíce nevyhnutelná“. Teoreticky neplatit určité daně je snadné takovou cestou, že daňový subjekt prostě nevstoupí do právních vztahů, které placení těchto daní zakládají (nevlastní nemovitost, nepije alkohol, kupuje potraviny od prvovýrobce nezatížené daní DPH), zatímco žít bez jakýchkoliv příjmů je už i teoreticky obtížné. Jestliže z jakéhokoli důvodu nebyla zaplacená jiná daň, která měla být zaplacená nebo jestli daňový subjekt v ekonomickém životě nesplnil jinou než daňovou povinnost, kterou splnit měl, vše se projeví ve zvýšených příjmech, a tím pádem i v povinnosti platit daň z příjmu. Sazba daně z příjmu určitým způsobem vyjadřuje podíl, který má každý subjekt ze svých zisků věnovat na úhradu společenských potřeb. Tato daň také předchází ostatním daňovým povinnostem tak, že sama určuje, které uhrazené daně popř. poplatky lze uplatnit jako daňové náklady u daně z příjmu.

U nás do roku 1992 platily různé zákony o příjmových daních pro různé druhy příjmů právníckých osob (daň důchodová, odvod ze zisku) a pro různé druhy příjmů fyzických osob s různou daňovou sazbou (daň z mezd, daň z příjmu obyvatelstva, daň z příjmu literární a umělecké činnosti, daň zemědělská). Byl to systém vytvořený postupně

od počátku padesátých let. Bez ohledu na systematické provedení v zákonodárství je třeba zdanění příjmů fyzických a právnických osob považovat za dva rozdílné okruhy právní úpravy. Z hlediska účelnosti zůstává určitá oblast (odpisy, položky odečitatelné od daňového základu, kritéria pro uznatelnost nákladů), kterou je možno upravit společně, pokud je úmyslem zákonodárce zde pro okruhy osob vytvořit stejné podmínky. Nebylo by proto správné mluvit např. o dani z příjmu kapitálového majetku jako o zvláštním samostatném druhu daně. Opět pouze z hlediska účelovosti a v zájmu lepšího fungování celé daňové soustavy se pouze určitým způsobem kvalifikují některé druhy příjmů s tím praktickým důsledkem, že u některých z nich se daň sráží u zdroje, u některých se navíc stanoví zvláštní (neprogresivní) sazba např. jen proto, že poplatníka této daně nelze vždy zjistit a není proto ani možné příslušné příjmy správně zařadit podle obecně platné progresse.

Nová daňová soustava odpovídá tedy svojí koncepcí a strukturou daňovým systémům západních tržních ekonomik. Tvoří ji tyto složky:

1. příjmy, peněžní i nepeněžní, příjmy z činnosti i z nakládání s majetkem
2. spotřeba, při nákupu pro konečné užítí
3. majetek, nemovitý majetek na území České republiky ve vlastnictví různých subjektů, změnu vlastnictví tohoto subjektu, movitý majetek a peněžní prostředky v případě dědění nebo daru

Zákon zrušil dřívější daňové zákony a konkrétně vyjmenoval ty daně, které lze v ČR vybírat. Žádné jiné daně proto nelze v zemi aplikovat, a to ani ty, které nesou např. název „poplatky“. To je v ČR příklad poplatku z prodeje alkoholických nápojů a tabákových výrobků a poplatků ze psů. Oba poplatky jsou svojí ekonomickou podstatou daní, v prvním případě spotřební a ve druhém majetkovou, odporují novému zákonu o soustavě daní.

Shodné a odlišné rysy daňových reforem v západních zemích od reformy České republiky v roce 1993. Odlišnosti spočívaly hlavně v jiném zavedení daní u nás a v západních zemích, v míře „novosti“ jednotlivých druhů daní, v délce přípravného období a v míře využití zkušeností jiných zemí. Důvodem zavedení nové daňové soustavy v ČR byla potřeba reformovat daňovou soustavu přechodem od centrálně plánované formy řízení ekonomiky k tržnímu mechanismu, v západních zemích byla reforma vyvolána

nahromaděnými problémy 70. let a potřebou je řešit v rámci existujícího tržního mechanismu. Reforma znamenala „výměnu“ všech dříve platných daní daněmi zcela nového typu (DPH, spotřební daně, důchodové daně apod.), v západních zemích naopak hlavní změny probíhaly v rámci již existujících druhů daní. Příprava daňového systému se u nás koncentrovala do relativně malého časového úseku (intenzivní práce probíhaly od roku 1990 a reforma proběhla v roce 1993), v západních zemích byl časový interval delší (první pokusy v USA byly v roce 1978 a „hlavní reforma“ proběhla v roce 1986). Pro ČR byla existence západních „vzorů“ výhodná, protože umožnila vyvarovat se zásadních chyb a zkrátit se období nalezení „vhodného daňového modelu“, ale na druhé straně velké množství „příkladů“, předpokládá vysokou míru zkušeností při vytváření nového systému ve směru vyváženosti mezi přebíranými myšlenkami a respektováním českých specifik.

Shodným článkem ČR a západních zemí bylo úsilí vytvořit takový daňový systém, který by přispíval společně s ostatními nástroji centrální regulace k obnovení dynamiky ekonomiky a stimuloval podnikatelské aktivity, který by dále zajišťoval zdroje na krytí veřejných potřeb a který by zároveň s vysokou mírou spravedlnosti tyto zdroje odčerpával od jednotlivých ekonomických subjektů. Pod vlivem těchto záměrů byla vytvořena nová daňová soustava, kterou lze schématicky znázornit asi takto:

2.1. Postavení DPPO v nové daňové soustavě

Přímé daně:

a) *důchodové daně*

-*daň z příjmu*

◆ *fyzických osob*

◆ *právnických osob*

b) *majetkové daně*

-*daň z nemovitosti*

◆ *z pozemků*

◆ *ze staveb*

-*daň dědická*

-*daň darovací*

-*daň z převodu nemovitostí*

-*daň silniční*

Nepřímé daně:

a) univerzální

-daň z přidané hodnoty

b) selektivní

-spotřební daně z:

♦ uhlovodíkových paliv a maziv

♦ lihu a lihovin

♦ piva

♦ vína

♦ tabákových výrobků

-daně k ochraně životního prostředí

II. ČÁST

3. ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA DPPO

3.1. Základní náležitosti daně z příjmu právnických osob

Daň z příjmu právnických osob je univerzální důchodovou daní, které podléhají všechny právnické osoby, s výjimkou veřejných obchodních společností, pokud dosahují zdanitelných příjmů. Od daně se osvobozuje ústřední banka ČR. Poplatníky daně z příjmů právnických osob *můžeme rozdělit na daňové rezidenty a nonrezidenty*.

Daňový rezident je právnická osoba, která má na území České republiky své sídlo, má daňovou povinnost, která se vztahuje jak příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Daňovým nonrezidentem je právnická osoba, která nemá na území ČR své sídlo, má daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR. Aby prostřednictvím stálých provozoven nedocházelo z transferu zisku do zahraničí, zákon stanoví, že daňový základ stálé provozovny nesmí být menší než jakého daňového základu by stálá provozovna dosáhla, kdyby byla českou právnickou osobou.

Další kritérium rozlišuje poplatníky *daně z příjmů právnických osob na podnikatelské a nepodnikatelské osoby*. Podnikatelské subjekty podléhají dani z příjmů právnických osob, tj. *předmětem daně* jsou veškeré jejich příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem (např. příjem z pronájmu majetku). Nepodnikatelské subjekty, tedy osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, podléhají dani z příjmů v zásadě pouze příjmy z činností, ve kterých dosahují zisku, včetně příjmů z pronájmu majetku a příjmy z reklam. Nepodnikatelskými subjekty jsou např. rozpočtové a příspěvkové organizace, zájmová sdružení s právní subjektivitou včetně odborových organizací, politické strany, nadace apod.

Od daně jsou osvobozeny členské příspěvky různých zájmových sdružení včetně odborových organizací, politických stran a hnutí, výnosy z kostelních sbírek, hospodářský

výsledek, plynoucí ze zpeněžení konkurzní podstaty, příjmy poplatníků (kteří nejsou zapsáni v obchodním rejstříku nebo nepodnikají ani na základě živnostenského oprávnění) plynoucí z činnosti, která je jejich posláním a nemůže být předmětem soutěže s jinými osobami, jsou-li úměrné vynaloženým nákladům, příjmy družstev z nájemného a úhrad spojených s užíváním družstevních bytů a garáží a výtěžek provozovatelů loterií.

Základ daně je rozdíl mezi příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně a příjmů osvobozených od daně, a výdaji (náklady) vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Základem daně u poplatníků účtujících v soustavě podvojného účetnictví je *hospodářský výsledek* (zisk nebo ztráta) před zdaněním a u poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví je to rozdíl mezi příjmy a výdaji. Hospodářský výsledek (rozdíl mezi příjmy a výdaji) se upraví o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů) nebo jsou do nich zahrnuty v nesprávné výši. Pokud rozsah některých druhů výdajů (nákladů) je omezen nebo limitován, lze je pro stanovení základu daně zahrnout do výdajů (nákladů) maximálně ve stanovené a prokazatelné výši.

Sazba daně je lineární a činí 39% ze základu daně sníženého o položku ztráty, která vznikla v předchozím zdaňovacím období nebo (u poplatníků, kteří nejsou zřízeni za účelem podnikání) o 30%, max. o 3 000 000 Kč jsou-li to prostředky ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, z nichž získané příjmy nejsou předmětem daně nebo o hodnotu darů poskytnutých obcím a právnickým osobám na financování vědy a vzdělání, kultury, školství apod., zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů. (Konkrétnější informaci o vývoji sazeb této daně v ČR podává příloha č. 1 a informaci o sazbách této daně ve vybraných zemích podává příloha č. 2.)

Způsob výběru daně je cesta, kterou se daň dostane od daňového subjektu ke správci daně, který je pověřen výběrem a kontrolou daně. Výběr daně se obvykle provádí na základě samovyměření daně daňovým subjektem. Velikost daně určuje sám daňový subjekt, který je povinen sdělit správci daně skutečnosti nutné pro vyměření daně, prostřednictvím předepsaných formulářů - daňových přiznání a v termínu stanoveném daňovým zákonem.

Daňové přiznání se podává zpravidla za každé zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že zdaňovacím obdobím je u většiny daní kalendářní rok, výběr daně jednorázově pouze v termínu pro podání daňového přiznání by znamenal vysoké nároky na velikost likvidních prostředků v ekonomice ke dni výběru daně a také by vedl k nerovnoměrnému časovému plnění státního rozpočtu. Proto se zejména vyšší výběry daní, realizují formou postupného částečného plnění.

U daní z příjmu se platí daň v průběhu zdaňovacího období formou záloh na daně. *Záloha na daň* je povinná platba, kterou je daňový subjekt povinen odvádět před vyměřením daňové povinnosti na dané zdaňovací období. Charakteristickou vlastností záloh na daň je skutečnost, že jsou zúčtovatelné, tj. že nepředstavují definitivní stanovení daňové povinnosti za dané zdaňovací období. V termínu pro podání daňového přiznání se potom vyrovnává pouze rozdíl mezi velikostí daně za zdaňovací období a zaplacenými zálohami na tuto daň. Jsou-li zálohy na daň nižší než daňová povinnost, potom je daňový subjekt povinen uhradit nedoplatek, jsou-li naopak vyšší než daň za zdaňovací období, vzniká daňovému subjektu přeplatek. U daní, kde je základ daně stavovou veličinou, která se stanoví podle stavu k prvnímu dni zdaňovacího období, je umožněno daňovému subjektu rozložit úhradu daně do dílčích plnění v průběhu zdaňovacího období prostřednictvím splátek daně. Velikost splátek je zpravidla určena jako poměrná část roční daňové povinnosti a zároveň jsou stanoveny lhůty, do kterých je poplatník splátky povinen plnit. Daňová povinnost je přitom splněna až uhrazením poslední splátky daně.

Výběr daně prostřednictvím daňového přiznání je zdlouhavý a navíc poskytuje více možností k realizaci daňového úniku. Nejvhodnějším výběrem se jeví *srážky daně u zdroje příjmu*. *Srážka daně* je výběr daně mezi dvěma daňovými subjekty - plátcem daně, který je přímým daňovým subjektem (daň vypočte a pod svojí majetkovou odpovědností odvede) a poplatníka, z jehož příjmu plátcе daně srážku provede a který je nepřímým, zprostředkovaným daňovým subjektem. Řádně provedená srážka daně je konečným splněním daňové povinnosti (např. úroky z vkladu na vkladní knížce České Spořitelny zdaní banka před jejich připsání klientovi).

3.2. Základní schéma daně z příjmů právnických osob

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmu právnických osob je kalendářní rok. Základ daně právnických osob se odvozuje od hospodářského výsledku před zdaněním, který se upravuje pro účely určené základu daně z příjmu právnických osob. Hospodářský výsledek před zdaněním je nutno očistit o ty účetní položky, které jsou zahrnuty do hospodářského výsledku a zároveň nejsou součástí základu daně.

hospodářský výsledek před zdaněním - příjmy vyňaté ze zdanění = příjmy podléhající DPPO
příjmy podléhající DPPO - osvobozené příjmy - příjmy tvořící samostatné daňové základy a zdaňované srážkou u zdroje příjmů = zdanitelné příjmy zdanitelné příjmy - náklady /výdaje/ na dosažení, udržení a zajištění příjmů = základ daně +účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady -mimoučetní náklady, které lze uznat pro daňové účely
základ daně - odpočitatelné položky = základ daně po snížení o odpočitatelné položky
dary na veřejně prospěšné účely daňová ztráta odpočitatelná položka na reinvestici majetku
základ daně po snížení o odpočitatelné položky * sazba daně = daň
daň - sleva na dani = daň po slevě
sleva na každého zaměstnance se změněnou pracovní schopností 1/2 srážkové daně z dividend sražené v minulém zdaňovacím období

Odčitatelné položky, snižující daňový základ:

- ♦ Dary na veřejně prospěšné účely
- ♦ Daňová ztráta
- ♦ Odpočitatelná položka na reinvestice majetku

Veřejně prospěšné účely pro právnické osoby jsou dary pro vymezené subjekty, uznané pro daňové účely. U právnických osob je minimální hranice stanovena pro každý jednotlivý dar, v současné době ve výši 2 000 Kč. Horní hranice je stanovena na 2% daňového základu. Horní hranice započitatelných darů se odvozuje od základu daně sníženého o odčitatelnou položku deseti procent vstupní ceny vybraného majetku.

Právnická osoba má možnost snížit daňový základ o daňovou ztrátu. To nastává tehdy, jestliže zdanitelné příjmy překročí náklady (výdaje) na dosažení, udržení a zajištění příjmů, resp. hospodářský výsledek minulých let po úpravě pro daňové účely bude záporné číslo. Základ daně může být korigován o ztrátu maximálně v sedmi následujících zdaňovacích obdobích po období, ve kterém daňová ztráta byla vykázána. Pro snížení základu daně lze uplatnit pouze ztrátu, která byla vykázána podle zákona o daních z příjmů, tedy nejdříve ztrátu vzniklou v roce 1993.

Reinvestiční odpočitatelná položka je stanovena ve výši 10% a 15% souhrnu vstupních cen majetku (tj. cen, ze kterých se majetek odepisuje), pro který je odpočet povolen a za splnění podmínek stanovených zákonem. Tím by se měly zvýhodnit daňové investice do pracovních strojů a zařízení (i do živých zvířat v zemědělství). Tuto odčitatelnou položku může poplatník uplatnit v roce pořízení vybraných druhů majetku, pokud je poplatník prvním vlastníkem tohoto majetku. Jestliže nemůže poplatník tuto odčitatelnou položku uplatnit v roce pořízení majetku, protože jeho základ daně není dostatečně velký pro uplatnění odčitatelné položky nebo její části, může odčitatelnou položku uplatnit v prvním z následujících zdaňovacích období, kdy tak lze učinit. Nárok na odpočet zaniká, pokud došlo do tří let následujících po roce, kdy byly odpočet nebo jeho část uplatněny, k vyřazení majetku s výjimkou vyřazení v důsledku škody způsobené živelnou pohromou nebo k pronájmu tohoto majetku. Při zániku nároku na odpočet je poplatník povinen zvýšit hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji o uplatněný odpočet nebo jeho uplatněnou část. Tyto odčitatelné položky lze uplatnit nezávisle na odpisech majetku. Známý základ daně snížený o odčitatelné položky se zaokrouhlí na celé tisíce korun dolů. Z tohoto upraveného základu daně vypočteme daň prostřednictvím sazby daně z příjmů právnických osob. Při spoluvlastnictví k hmotnému majetku lze odpočet uplatnit pouze v poměrné výši podle vlastnických práv. Toto ustanovení nelze uplatnit

v tom zdaňovacím období, v němž dojde k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, ke vstupu do likvidace nebo k prohlášení konkurzu.

Sazba daně z příjmů právnických osob je lineární a jednotná mění se pouze u právnických osob, které zaměstnávají více než 20 zaměstnanců a minimálně 60% ze všech zaměstnanců má změněnou pracovní schopnost, mohou uplatnit relativní slevu na dani tak, že použijí poloviční sazbu daně z příjmu právnických osob- viz slevy na dani).

Základ daně z příjmů právnických osob však nezahrnuje příjmy, které tvoří samostatné základy daně (např. dividendy, přijaté úroky z obligací apod.). Ty se zdaňují prostřednictvím zvláštních sazeb daně.

Slevy na dani.

- ♦ sleva na každého zaměstnance se změněnou pracovní schopností
- ♦ srážkové daně z dividend sražené v minulém zdaňovacím období

Sleva na každého zaměstnance se změněnou pracovní schopností se týká poplatníků, kteří zaměstnávají osoby se změněnou pracovní schopností. Sleva má podobu odpočtu fixní částky diferencované podle míry zdravotního poškození zaměstnance.

Pro výpočet slevy je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se změněnou pracovní činností a zaměstnanců se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním stavem, který se vypočítá za příslušné zdaňovací období jako podíl celkového počtu odpracovaných hodin těmito zaměstnanci u poplatníka, zvýšený o neodpracované hodiny v důsledku čerpání dovolené na zotavenou, překážek v práci a pracovní neschopnosti, za niž jsou poskytovány dávky nemocenského pojištění a celkového ročního fondu pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu.

Srážkové daně z dividend sražené v minulém zdaňovacím období jsou druhým typem slev. Právnické osoby mohou od základní výše daně odečíst polovinu daně sražené zvláštní sazbou z dividend a podílech na zisku společníků společností s ručením

omezených, komandistů komanditních společností a podílech na zisku plynoucích z členství v družstvech vyplacených společností (družstvem) ve zdaňovacím období.

Za příjmy ze zdrojů na území ČR se u právnických osob považují příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, příjmy ze závislé činnosti, která je vykonávána na území ČR, příjmy ze služeb, z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti, příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území ČR a z práv s nimi spojených, příjmy z užívání nemovitostí včetně bytů umístěných na území ČR.

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. A to např. pojistné hrazené poplatníkem, pokud souvisí s příjmem, který je předmětem daně a není od daně osvobozen, nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí drobného hmotného a nehmotného investičního majetku, rezervy a opravné položky, zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku vyřazeného v důsledku škody jen do výše náhrad. Výdaje (náklady) jsou také odpisy hmotného a nehmotného majetku a zůstatková cena hmotného a nehmotného majetku.

Zákon o dani z příjmu vymezuje *způsob odepisování* pro daňové účely, a to nezávisle na účetních odpisech. Daňové odpisy se uplatňují pouze jednou ročně, a to podle stavu majetku k 31.12. zdaňovacího období. U každého nově zařazeného majetku se poplatník rozhoduje samostatně, jaký způsob odepisování uplatní. Zvolený způsob odepisování však nemůže v průběhu odepisování měnit. Než začne poplatník majetek odpisovat musí jej zařadit podle přílohy zákona o daních z příjmu do jedné z pěti odpisových skupin. Podle tohoto zařazení se rozhoduje o tom, po jakou dobu se bude majetek odepisovat.

Tabulka odpisových skupin

odpisová skupina	příklad	počet let odpisování
1	počítač, software	4
2	stroje	8
3	tažná zařízení	15
4	věže, stožáry	30
5	budovy, haly	50

U obou způsobů odpisování je samostatně řešen odpis v roce zařazení majetku do majetku podnikatelského subjektu, protože majetek byl používán pouze po část zdaňovacího období. Speciální způsob odpisování se stanoví pro odpisování ze zvýšené vstupní ceny, resp. zůstatkové ceny. Tento způsob se použije poprvé v roce, kdy je dokončeno technické zhodnocení majetku a dále v následujících letech odepisování. Jednou ze základních zásad daňových odpisů je skutečnost, že lze odepisovat max. do výše vstupní ceny (v případě odpisování ze zvýšené vstupní ceny, pak do výše zvýšené vstupní ceny).

Daňové odpisování představuje právo, nikoliv povinnost poplatníka, proto poplatník odepisovat pro daňové účely nemusí vůbec, může počátek odpisování posunout nebo může odpisování přerušit a v dalších letech v něm pokračovat, jako kdyby odpisování nebylo přerušeno. Rovnoměrně se odpisuje vždy ze vstupní ceny majetku (případně ze zvýšené vstupní ceny) prostřednictvím odpisových sazeb. Zrychlené odpisování představuje možnost dosahování daňových úspor, resp. odkladu daně zejména v období těsně po pořízení majetku. Místo odpisových sazeb se používá odpisového koeficientu, s jehož využitím se pomocí stanoveného algoritmu stanovuje roční daňový odpis. Tato metoda má tu výhodu, že díky použitému algoritmu se v posledním roce odpisování zůstatková cena rovná ročnímu odpisu. Podrobněji v příloze č. 3.

Charakteristika základních atributů daně z příjmu právnických osob nám vytvořila základnu pro posouzení vývoje této daně v transformačním období.

4. ANALÝZA VÝVOJE DPPO V TRANSFORMAČNÍM OBDOBÍ

Úprava daní z příjmů byla podstatnou součástí změny celé naší daňové soustavy, která nabyla účinnosti 1.1.1993 historickou shodou okolností zároveň s osamostatněním České republiky. Zákon o dani z příjmu je koncepčně založenou normou: Zákon byl, včetně poslední novely, změněn celkem třináctkrát. Zásahy do původního znění zákona o daních z příjmu jsou rozsahem nemalé, ale je třeba vidět, jakého druhu zásahy byly. Změny zákona za dosavadní dobu jeho platnosti je možné charakterizovat asi takto:

a) Došlo ke změnám sazby daně u právnických i fyzických osob, vždy směrem dolů. Tyto změny nic nemění na způsobu výpočtu daňové povinnosti a fungování zákona vůbec. Změna sazby čili výše povinnosti vůči státu má v jednotlivých případech ekonomické dopady. Přesto zde lze říci, že ekonomické dopady příznivější daňové sazby jsou obecně pro daňové subjekty méně významné a jsou jimi také v politické praxi patrně podstatně honorovány než úplně jiné aspekty daňového práva, totiž ta ustanovení, která mají vliv na výši základu daně spolu s ustanoveními určujícími částky, o které je možno zjištěný základ daně snižovat.

b) Dále došlo i ke změnám výše položek, které je možné uplatňovat jako náklady nebo položky, které se odečítají od daňového základu. V neprospěch poplatníka je např. snížení paušální částky nákladů při živnostenském nebo jiném podnikání z původních 30% na 25%, ve prospěch poplatníka jsou naopak změny spočívající ve zkrácení doby odpisování a v zařazení některých druhů odpisovaného majetku do příznivějších odpisových tříd. V souhrnu lze říci, že tyto změny vedly spíše ke snížení daňového zatížení, což je proklamováno politickým cílem, a že k tomuto cíli přispěly určitě významněji než samo provedené snížení daňových sazeb. Hlavní problémy jsou problémy věcné s rozpočtovými a makroekonomickými dopady, je to míra daňově uznatelného vytváření rezerv a možnost daňového uplatnění odpisu nedobytných pohledávek po době splatnosti. Navíc lze k těmto věcem přiřadit ještě problém postupného zdanění zisku u právnické osoby a posléze podílu zisku na příjemce. (Tento problém je technicky rovněž poměrně snadno řešitelný. V Německu např. je toto „dvojí“ zdanění odstraněno započtením tak, že se v konečném efektu platí jen daň z příjmu fyzické osoby v příslušné výši). U nás je namísto tohoto

započtení stanovena jen technicky jednodušší, ale hlavně systémově jinak působící sleva na dani.

c) Došlo k nepřehledné řadě změn v textaci zákona, z nichž některé jsou zcela bez významu, jiné znamenají upřesnění textu a přinášejí lepší možnosti výkladu a jsou i takové změny, které znamenají dílčí, ale přesto poměrně významné změny hmotného práva.

d) Novelizací č. 259/1994 Sb. byla zařazena úplně nová ustanovení týkající se placení daní z příjmu. Jde tu ale jen o to, že tento předmět úpravy byl v souvislosti s novelizací zákona o správě daní a poplatků (která nabyla účinnosti současně), přesunut z procesu procesně právního (kde byla vypuštěna v celá hlava třetí o daních z příjmu) do předpisu hmotněprávního. Obsahové změny samozřejmě jsou a lze jen konstatovat, že zařazení tohoto obsahu do hmotně právního předpisu se jeví jako systematicky vhodnější a i pro aplikační praxi jako účelnější než bylo původní řešení (kdy zákon o správě daní a poplatků obsahoval mnoho ve skutečnosti hmotněprávních ustanovení týkajících se jednotlivých druhů daní).

e) Nejvýznamnější změna materiální úpravy daní z příjmů je vypuštění § 42 zákona o správě daní a poplatků. Tento vypuštěný paragraf obsahoval významný hmotněprávní institut daní z příjmu, totiž přiznání k majetku, a řešil vyměřování daně z přírůstků majetku po uplynutí doby, ve které měl být příjem přiznán.

Podrobnější specifikace změn daně z příjmu právnických osob ukazuje příloha č. 4.

III. ČÁST

5. AKTUÁLNÍ PROBLÉMY DPPO

O tom, že existují problémy v novém českém daňovém systému, svědčí skutečné a připravované novely. Obecným problémem je skutečnost, že s tempem reformy v oblasti daní „neudrží krok“ reforma v oblasti výdajů veřejných rozpočtů. Je nevyjasněná míra a směr aplikace prvků sociální povahy vně i uvnitř daní.

Daně z příjmu se osvědčily jako součást celé daňové soustavy, jako zdroj rozpočtových příjmů státu, fungují jako faktor pro rozhodování poplatníků chovajících se ekonomicky. Z hlediska potřeb tržního hospodářství a slučitelnosti s vyspělými daňovými systémy jiných zemí se jistě potvrdily i principy zdanění, které jsou v zákoně zabudovány. Zákon o dani z příjmu je především právní předpis, jehož obsahem je stanovení práv a povinností fyzických a právnických osob, a jeho aplikace se uskutečňuje v řízení před státními orgány a vydáváním rozhodnutí, jimiž státní orgán autoritativně rozhoduje o míře povinností konkrétního subjektu. Protože se jedná o finanční a velmi citelné dopady do majetkové sféry poplatníka, bylo by samozřejmé očekávat vysokou míru právní jistoty a předvídatelnosti rozhodnutí správce daně a předpokladem pro to je kvalita právní úpravy a procesu rozhodování u správce daně. Obě tyto věci splněny nejsou, a to do té míry, že se je co obávat dalekosáhlých problémů, které nyní jsou možná ještě jen latentní. Právní nejistota v daňové oblasti by se mohla stát skutečností, která výrazně negativně ovlivňuje ekonomickou aktivitu a může tak mít i dopady v makroekonomických rozměrech. Aby k tomu nedošlo, měla by se státní praxe začít vážně a koncepčně zabývat i těmito záležitostmi. Hlavní problémy právní úpravy je možné shrnout do určitých okruhů.

a) Jsou případy, kdy zvolené věcné řešení se nezdá být logické a tudíž ani správné z hlediska svého ekonomického a motivačního působení. Je třeba vycházet z toho, že zákon o dani z příjmu je pouhým veřejnoprávním předpisem, který podmínky pro placení daní stanovuje celkem arbitrárně, a jen z hlediska účelovosti více nebo méně vhodně. Je důležité, aby úprava v těchto věcech byla jednoznačná a přiměřeně stabilní tak, aby jednající účastníci mohli zvolit soukromoprávní formu s vědomím jejích daňových následků. Předmětem

hodnocení by spíš mělo být to, jaký je zpětný vliv daňové úpravy na formování soukromoprávních vztahů mezi poplatníky, a zda daňový režim je z tohoto hlediska produktivní nebo kontraproduktivní. Daňový režim totiž má schopnost učinit určité právní vztahy nebo určité obchodní transakce nevýhodnými či nepraktickými; to lze vědomě využívat v rámci regulačního působení daní, nežádoucí však je, dostaví-li se to jako nechtěný efekt.

b) Vyjádření normativní větou v textu zákona - jedná se o zcela výchozí problém toho, že obsah práva má být jednoznačný a srozumitelný jak pro subjekt, který se podle právní normy má chovat, tak pro státní orgán, který tutéž normu autoritativně aplikuje, tedy posuzuje, zda se poplatník choval v souladu nebo v rozporu s normou, a podle toho pak ukládá povinnosti a sankce. Jde tedy o to, už v textu právní normy maximálně vyloučit možnost různého výkladu. Právní normy v oblasti daňové lze vždy redukovat na tzv. klasickou strukturu právní normy, která se skládá:

1. z hypotézy, tedy předpokladu pro to, aby nastala povinnost určitého chování (poplatník je právnická osoba, která docílila kladného hospodářského výsledku vykázaného v účetnictví)
2. z dispozice, která je vlastním pravidlem chování uloženého zákonem tehdy, naplnila-li se hypotéza (zaplatí do určitého dne na účet určitého správce daně 41% z upraveného základu daně)
3. z sankce, která je následkem toho, že poplatník se choval jinak než jak ukládá dispozice a kterou v tom případě uloží správce daně (vyměří penále).

Chybná hypotéza způsobuje pochybnost o tom, na které okruhy případů se předepsané chování vztahuje. Např. reakce na změnu dolní hranice hodnoty odpisovaného majetku, je formulována tak, že se vztahuje na veškerý majetek, jehož odpisování započalo před 31. 12. 1995 a to s tím důsledkem, že veškerého již nyní odpisovaného majetku by se nedotkly budoucí změny pravidel odpisování.

Chybná dispozice způsobuje nejistotu o obsahu chování, které má nastat. Např. se ukazuje, jak pravidlo o provádění zajištění daně, postupně ve dvou různých zněních

zákona, by svým vadným zněním vedlo k zajištění daně při provádění běžných obchodních dovozů. V případě, kdy je vadné znění zákona, je poplatník odkázán na svoji znalost aplikační praxe. Ani na praxi se však nemůže spolehnout, protože už existující praxe je dána právě tím, že zákon je neurčitý anebo dokonce vyjadřuje něco jiného než co bylo zamýšleno. Právě proto zákon v takových případech nebrání tomu, aby se aplikační praxe kdykoliv změnila (např. v důsledku vydání pokynu nebo interním dopisem ministerstva, anebo v důsledku opakovaného čtení zákona pracovníkem správce daně).

c) Vztah k pokynům Ministerstva financí, pokyny MF nejsou právní normou a nejsou proto pro poplatníka žádným způsobem závazné ani tehdy, jsou-li mu zpřístupněny uveřejněním ve Finančním zpravodaji. Pokyny ovšem nejsou závazné ani pro finanční úřady a finanční ředitelství. Podle zákona o správě daní a poplatků jsou správci daně naopak povinni rozhodovat podle zákonů a jiných obecně závazných právních předpisů a ne podle pokynů. Pokyn MF nejen není právním předpisem, ale dokonce není ani žádným právním předpisem předvídan jako úkon ministerstva, který by měl stanoveny nějaké předpoklady, zejména pravomoc k vydávání, anebo právní následky. Jedná se o sdělení, jakým způsobem MF chápe určitou právní normu. Takové sdělení není pro nikoho závazné, má pro správce daně a poplatníka jen informativní hodnotu v tom směru, že kdyby se konkrétní věc v řízení dostala instančním postupem do rozhodovací pravomoci ministerstva, ministerstvo by patrně v příslušném přezkumném řízení rozhodlo podle právního názoru projeveného v uveřejněném pokynu. K tomu může dojít v zásadě dvěma způsoby: Poplatník se po zamítnutí odvolání domáhá přezkumu pravomocného rozhodnutí podle správy daní a poplatků a dovolává se znění pokynu, anebo ministerstvo v dohlídkové činnosti zjistí skutečnosti, na jejichž základě samo z úřední povinnosti zahájí řízení. V obou případech, tzn. povolení nebo nařízení přezkumu, pak ministerstvo vysloví tentýž právní názor, a teprve touto formou vyslovený právní názor ministerstva je podle zákona závazný pro správce daně při vydávání jeho nového rozhodnutí v téže věci. Z toho především vyplývá, že význam pokynů je jen faktický. Závažnější je ale druhý závěr, a to ten, že pokyny jsou jako mimoprávní úkony ministerstva nemohou ukládat nové povinnosti, které zákon nezná, nemohou řešit situace samotným zákonem neřešené, na rozdíl od prováděcích vyhlášek nemohou upřesňovat podmínky v zákoně vyjádřené jen obecně, a samozřejmě už vůbec nemohou svým obsahem být v rozporu se zákonem. Pro vydávání

pokynů by tedy v podstatě neměl být skoro žádný prostor, pokud by právní úprava obsažená v zákoně byly dostatečná a jednoznačná. Množství a obsah vydaných pokynů však dokládá, že i samo ministerstvo shledává, že úprava v zákoně není ani dostatečná, ani jednoznačná, a tuto vadu „napravuje“ cestou pokynů, jež obsahují přesně to co obsahovat nemají. Pokyn zavádí úplně jiný předmět odpisování než jaký zná zákon, vylučuje zrychlené odpisování, které zákon zná a obecně poplatníkovi nabízí na výběr, pokyn stanoví výši odpisů jednotlivého roku zcela jinak než zákon.

Např. se v pokynu za daňový výdaj nepovažují výdaje (náklady) vynaložené nájemcem na uvedení pronajatého majetku do původního stavu.“ Je zbytečné říkat, že takovéto výdaje normálně budou výdajem na dosažení zdanitelného příjmu podle zákona, že nejsou vyloučeny, a že pokyn je zcela zřejmě protizákonný. Skutečností je, že se musí zcela reálně počítat s tím, že správce daně opět nebude postupovat podle zákona, ale podle pokynu, a na soudní ochranu spoléhat není radno. Přitom to, co žádá pokyn, je ekonomický nesmysl - stavi-li se benzínová pumpa na pronajatém pozemku, musí se prostě po skončení nájmu stavba odstranit a provést ekologická opatření, a to ze zisku dělat nelze. Je tedy možné, že pokyn povede k nutnosti konstruovat jiné složité smluvní vztahy tak, aby bylo oklikou dosaženo efektu, který zákon o dani z příjmu ve skutečnosti umožňuje přímo: Občanský zákoník ukládá, v jakém stavu má být pronajatá věc vrácená, při splnění této povinnosti by však podle pokynu a v rozporu se zákonem o dani z příjmu byl nájemce daňově znevýhodněn. Proto např. bude muset náklady na odstranění stavby a sanace pozemku promítnout do nájemného, část nájemného si ponechat, práce provést na účet pronajímatele, nebo část nájemného sjednat v nepeněžitém plnění před skončením nájmu a podobně.

d) Je možno rozlišovat na jedné straně novelizace, které znamenají zamýšlenou a věcnou změnu obsahu práva (např. změny sazeb), a nebývají nebezpečné - jsou jen více nebo méně vhodné nebo účelné. Na druhé straně jsou změny „ostatní“, několikerého druhu. Předně změna zákona může reagovat na možnost obcházení zákona nebo zaplňovat mezeru, která se objevila dodatečně. Takové změny mohou být oprávněné. Příkladem je věta v § 10 odst. 5, která řešila známý problém toho, do ceny pořízení cenného papíru nevstupují náklady, které jsou k pořízení nezbytné, a na druhé straně se

neuplatňovaly náklady nezbytně spojené s prodejem. Změna však může být buď zbytečná, anebo dokonce jen zdánlivá: Např. způsob počítání doby rozhodné pro vznik stále provozovny nově formulovaný zákonem neznamena věcnou změnu, protože dosavadní poslední a předposlední věta vedly k témuž výsledku jako nynější věta předposlední už sama o sobě. Nové vyjádření může být projevem určitých potíží aplikační praxe se srozumitelností úpravy. Ukazuje se, že norma doplněná novelou, navíc nesprávně zařazená do přechodných ustanovení novely vyjadřuje jen to, co vyplývalo už z dosavadní úpravy a nově zařazená norma je proto jen návodná. Oba tyto druhy novelizace dokládají správnost dvou nepsaných zásad, které by legislativa měla ctít, totiž: „Chyby aplikace se legislativou nenapravují“ a „ustanovení návodná nebo jinak nemající normativní význam do předpisu nepatří“. Výskyt takovýchto norem v novelizacích má minimálně to nebezpečí, že v nich bude viděn smysl, který ve skutečnosti nemají. Zatímco takovéto novelizace by se neměly aplikace vůbec dotknout, může dojít k tomu, že buď změna způsobí nesprávnou aplikaci do budoucna, byla-li už dosavadní praxe správná, anebo naopak úkony poplatníků v minulosti, byly-li správné, budou nyní posouzeny jako nesprávné a sankcionovány jen proto, že nová úprava poskytuje zdánlivě jinou argumentaci.

Jinou kapitolou jsou změny, které patrně jen sledují formulační „vylepšení“ zákona, ale přitom mohou působit nechtěné efekty. Novelizace jednotlivých norem zákona je tedy vždy třeba jednotlivě posuzovat podle takovéhoho klíče a dovozovat, zda skutečně došlo ke změně obsahu práva, a zda obsah práva bude nebo nebude mít vliv na aplikační praxi (což jsou samozřejmě dva různé závěry, a odpověď nemusí znít v obou případech stejně).

e) V novelách daňových zákonů se vždy sleduje ten celkový cíl, aby nové sazby, odpočitatelné částky apod. byly významné až pro to zdaňovací období, které začne po době účinnosti novely, zatímco u ostatních změn - zásahy do nezdařilého textu, zpřesnění a zpřísnění podmínek atd. se sleduje naopak to, aby byly účinné co možná okamžitě. To se dociluje zpravidla formulací „ustanovení článků těch a těch se použije poprvé pro stanovení daňové povinnosti za rok XY“. Norma nabývá účinnosti jako celý zákon někdy v průběhu zdaňovacího období, a působí správně do budoucnosti pro daňové přiznání, které se podává v řádném termínu až po skončení tohoto zdaňovacího období, tedy v budoucnosti. Pro obsah tohoto daňového přiznání jsou ale rozhodující některé úkony,

kteře poplatník mohl nebo musel udělat již na počátku zdaňovacího období a před účinností zákona. Nemohl tedy předvídat jejich daňové následky v extrémní situaci jde dokonce o to, že u poplatníka mohla ze zákonných důvodů nastat povinnost podat daňové přiznání již v průběhu zdaňovacího období, tedy podle okolností vůbec před účinností novely, a podle těchto pravidel by mu asi i tak měla být daňová povinnost stanovena podle nových, protože i u něho se jedná o daňovou povinnost za dané zdaňovací období).

Úskalí tohoto postupu dokládá i vznik jiných paradoxních situací. Takovou vytvořila např. novela, která uvádí seznam bodů novely, které se použijí pro stanovení daňové povinnosti za rok 1995, a obdobný seznam pro rok 1996. Sama novela nabyla účinnosti 1.srpna 1995, to znamená, že se třeba příslušný bod použije poprvé pro stanovení daňové povinnosti za rok 1996. V době podávání daňových přiznání z rok 1995 tedy dřívější úprava již nebude platit, protože novela je dávno účinná, ale nová úprava ještě nebude použitelná, protože se odsouvá jeho použitelnost (nikoliv účinnost) až na další rok. Správně bude tedy celá věc pro rok 1995 vůbec neupravena. Lze jen předpokládat, že aplikační praxe bude postupovat tak, jako kdyby v zákoně byla uvedena i druhá část normy, která k tomu logicky správně patří, tedy „pro rok 1995 se postupuje podle dosavadních předpisů“.

Tento způsob docilování rozdílného náběhu použitelnosti jednotlivých bodů novel se jeví jako velmi nevhodný proto, že vybočuje z kategorií platnosti a účinnosti právních předpisů, které jsou upraveny Ústavou a zákonem o Sbírce zákonů. Důsledkem je, že ani úplné znění zákona vyhlášené předsedou Poslanecké sněmovny pak naprosto neumožňuje zjistit obsah práva pro určitý rok: Obsahuje text všech bodů novely, ale ke zjištění obsahu práva rozhodného pro některý rok je nutné ještě navíc u jednotlivých paragrafů v platném znění zákona udělat tyto kroky:

1. zjistit, zda ustanovení bylo dotčeno poslední novelou, a pod kterým bodem novely se takto stalo
2. podle přechodného ustanovení novely zjistit, pro které zdaňovací období se nové znění poprvé užije
3. jde-li o ustanovení, které se „poprvé užije“ až pro následující rok, je pro aplikaci nutné z minulého znění zákona dosadit jiný text

4. ustanovení, které bylo dotčeno novelou a v úplném znění figuruje jako platné právo, se dočká aplikace až v následujícím roce, k tomu se ovšem dojde až opakováním tohoto postupu, tzn. podle okolností tak, že dotyčné ustanovení zase bude dosazováno do budoucího znění zákona jako ustanovení dosavadních předpisů, podle něhož je třeba postupovat.

Může tedy nastat to, že:

1. následují-li po sobě novelizace téhož ustanovení tak, že se „použijí až pro zjišťování daňové povinnosti“ za zdaňovací období po vyhlášení, nikdy se nestane, že by se nastupovalo podle normy, která figuruje ve Sbírce zákonů jako platná a účinná
2. pokud se klauzule o použití u téhož ustanovení kombinují jiným způsobem, dá se i docílit, že text figurující ve Sbírce zákonů mezi dvěma novelizacemi jako platný a účinný ve skutečnosti nelze použít v žádném zdaňovacím období

Zváží-li se obvyklý význam a dosah novelizací, které jsou v předcházející části označeny za „ostatní“ a které jsou typicky právě těmito změnami, jež bývají prohlášeny za změny používané už pro daňovou povinnost běžného období, zdá se, že jejich význam nebývá tak velký, aby odůvodňoval vážné následky, které nastávají v dostupnosti a přehlednosti zákona. Vyplývá tedy závěr, že novelizace zákona o dani z příjmu by měly v normálním případě prostě nabývat účinnosti dne 1. ledna následujícího po jejich vyhlášení; tím by bylo zabezpečeno použití nových sazeb atd. jen pro budoucno, přičemž ostatní korekce by působily stejně tak. Odstranila by se tím pochybnost působení, a různá relativní „vylepšení“ zákona by jen zafungovala o rok později. Jen v případě skutečně naléhavé změny by bylo záhodno přijmout novely dvě, tzn. jednu z nich účinnou v normální lhůtě po vyhlášení. Už potřeba odůvodnit vydání takovéto zvláštní novely by byla účinným sítím, které by pomohlo posoudit, nakolik je navrhovaná změna potřebná a opravňuje zásah do právní jistoty daní jejím fakticky retroaktivním působením.

f) Proklamovaným záměrem vlády je dále snižovat daňové zatížení. Proti tomuto záměru lze postavit jinou úvahu, totiž že pro poplatníka, zejména provozujícího podnikatelskou činnost, jsou asi daleko atraktivnější jiné hodnoty než stanovené procento daně z příjmu. Jsou to částky uplatnitelné jako výdaje a částky odpočitatelné od základu, a

vedle toho zejména stupeň právní jistoty. Jestliže v poslední době výnosy daní stoupají poněkud rychleji než křivka inflace, znamená to, že stoupá i celkové daňové zatížení. Podíl na tom musí mít i daň z příjmu, a to při klesajících sazbách daní lze vysvětlit tak, že zároveň klesá hodnota částek uznatelných do výdajů a odpočitatelných částek u daně z příjmu ze závislé činnosti, jejichž postupné zvyšování tedy za inflační křivkou zaostává.

IV.ČÁST

6. Závěr

Od samého počátku uplatňování daní se střetávají zájmy daňových poplatníků, kteří by chtěli minimální daňovou povinnost, se zájmy státu, který se snaží zajistit dostatečné příjmy do státního rozpočtu. „Stará“ daňová soustava měla řadu nedostatků, které nedávaly ani ucelený přehled o příjmech poplatníků. „Nová“ daňová soustava byla konstruována se snahou vyvarovat se nedostatkům „staré“ daňové soustavy a přizpůsobit se chování vyspělých tržních ekonomik, a tím se přiblížit optimálnímu daňovému systému. Pro tak složitý proces, jakým daňová reforma bezesporu je, byla příliš krátká doba k vytvoření optimálního daňové soustavy, a tím k uzavření celého reformního procesu. Protože již víme, že ideální daňový systém neexistuje, musíme přijmout přístup „nejlepší z možných“ místo „nejlepšího z nejlepších“.

Původním záměrem při zpracovávání bakalářské práce bylo podat stručný a přitom komplexní pohled na problematiku daně z příjmu právnických osob. Výběr tří částí byl zvolen tak, aby byl i případný čtenář zhruba v každé části seznámen s relativně uzavřenou daňovou problematikou. Doufám, že tento záměr se mi zdařil a je z této práce patrný.

Deskriptivní část shrnuje „starou a novou“ daňovou soustavu, jejich přednosti a nedostatky. Je zřejmé, že bylo velmi těžké zoptimalizovat vztah mezi státem, jako producentem veřejných statků, a daňovým poplatníkem, jako spotřebitelem těchto statků, tak, aby byl přijatelný pro obě zúčastněné strany.

Analytická část charakterizuje základní pojmy daně z příjmu právnických osob a její hlavní část tvoří analýza vývoje daně z příjmu právnických osob v transformačním období naší ekonomiky. Je zde naznačeno porovnání vývoje „naší nové“ daňové soustavy a soustavy západních vyspělých tržních ekonomik. To vše nastiňuje vyústění problémů spojených jak s dnešním vývojem daně z příjmu právnických osob, tak i s vývojem celého daňového systému.

Třetí část je určitou syntézou deskriptivní a analytické části a vyúsťuje ve specifikaci problému, které sebou přináší dosavadní vývoj daně. Rozpracování tématu na I., II. a III. část je možno shrnout do těchto závěrečných poznatků.

- a) Daňová soustava z roku 1989 byla nevyhovující. Její nedostatky se ukazyvaly hlavně v absenci principu spravedlnosti zdanění, protože se dříve uplatňovaly analytické daně pro různé druhy příjmů a nedávaly ucelený přehled o celkových příjmech poplatníka. Výše daní závisela na struktuře těchto příjmů a ne na jejich celkové výši. Bylo vyloučeno nezdanitelné minimum a daň z obratu napomáhala daňovým únikům. Postupně proto vznikla potřeba vytvořit nový daňový systém.
- b) Ukazuje se, jak mimořádně obtížný je úkol vytvořit optimální daňový systém. Mezi základní vlastnosti optimálního daňového systému patří požadavky ekonomické efektivnosti, administrativní jednoduchosti, pružnosti, politické průhlednosti a spravedlnosti. Efektivní umístění zdrojů ukazuje jak zdanění významným způsobem ovlivňuje chování daňového subjektu.
- c) Požadavek administrativní jednoduchosti je reakcí na nebezpečí nesrozumitelnosti a nepřehlednosti daňové soustavy. Čím je soustava komplikovanější, tím více poskytuje možností pro nejrůznější i legální úniky. Vyhledávání možností daňových úniků pak zvyšuje nepřímé náklady, které nese daňový poplatník.
- d) Běžné daňové systémy proto nemohou být sestaveny na základě nějakých předem daných teoretických požadavků, ale že jsou výsledkem nejrůznějších ekonomických, sociálních a politických vlivů. Mnohé z požadavků, které jsou kladeny na dobrý daňový systém jsou ve vzájemném rozporu a výsledek je jen přiměřený kompromis.
- e) Dobrý daňový systém by tedy ve fungující tržní ekonomice měl umožňovat dosažení tří hlavních cílů:
 - zajištění příjmů, aby mohla vláda financovat veřejné statky
 - přerozdělování důchodů (jen v nezbytné míře)
 - napravování tržních selhání (např. v souvislosti s životním prostředím)

- f) Důvodem zavedení nové daňové soustavy v ČR byla potřeba reformovat daňovou soustavu přechodem od centrálně plánované formy řízení ekonomiky k tržnímu mechanismu. Příprava daňového systému se u nás koncentrovala do relativně malého časového úseku (intenzivní práce probíhaly od roku 1990 a reforma proběhla v roce 1993). Bylo úsilí vytvořit takový daňový systém, který by přispíval společně s ostatními nástroji centrální regulace k obnovení dynamiky ekonomiky a stimuloval podnikatelské aktivity, který by dále zajišťoval zdroje na krytí veřejných potřeb a který by zároveň s vysokou mírou spravedlnosti tyto zdroje odčerpával od jednotlivých ekonomických subjektů.
- g) Úprava daní z příjmů byla podstatnou součástí změny celé naší daňové soustavy, která nabyla účinnosti 1.1.1993 historickou shodou okolností zároveň s osamostatněním České republiky. Zákon o dani z příjmu je koncepčně založenou normou. Zákon byl, včetně poslední novely, změněn celkem třináctkrát.
- h) V souhrnu lze říci, že tyto změny vedly spíše ke snížení daňového zatížení, což je proklamováno politickým cílem, a že k tomuto cíli přispěly určitě významněji než samo provedené snížení daňových sazeb. Hlavní problémy jsou problémy věcné s rozpočtovými a makroekonomickými dopady, je to míra daňově uznatelného vytváření rezerv a možnost daňového uplatnění odpisu nedobytných pohledávek po době splatnosti. Došlo k nepřehledné řadě změn v textaci zákona, z nichž některé jsou zcela bez významu, jiné znamenají upřesnění textu a přinášejí lepší možnosti výkladu a jsou i takové změny, které znamenají dílčí, ale přesto poměrně významné změny hmotného práva.
- i) O tom, že problémy v novém českém daňovém systému existují, svědčí skutečné a připravované novely. Obecným problémem je skutečnost, že s tempem reformy v oblasti daní „neudrží krok“ reforma v oblasti výdajů veřejných rozpočtů. Je nevyjasněná míra a směr aplikace prvků sociální povahy vně i uvnitř daní. Daňový režim totiž má schopnost učinit určité právní vztahy nebo určité obchodní transakce nevýhodnými či nepraktickými; to lze vědomě využívat v rámci regulačního působení daní, nežádoucí však je, dostaví-li se to jako nechtěný efekt.

j) V novelách daňových zákonů se vždy sleduje ten celkový cíl, aby nové sazby, odpočitatelné částky apod. byly významné až pro to zdaňovací období, které začne po době účinnosti novely, zatímco u ostatních změn - zásahy do nezdařilého textu, zpřesnění a zpřísnění podmínek atd. se sleduje naopak to, aby byly účinné co možná okamžitě.

k) Proklamovaným záměrem vlády je dále snižovat daňové zatížení. Proti tomuto záměru lze postavit jinou úvahu, totiž že pro poplatníka, zejména provozujícího podnikatelskou činnost, jsou asi daleko atraktivnější jiné hodnoty než stanovené procento daně z příjmu. Jsou to částky uplatnitelné jako výdaje a částky odpočitatelné od základu, a vedle toho zejména stupeň právní jistoty. Jestliže v poslední době výnosy daní stoupají poněkud rychleji než křivka inflace, znamená to, že stoupá i celkové daňové zatížení. Podíl na tom musí mít i daň z příjmu, a to při klesajících sazbách daní lze vysvětlit tak, že zároveň klesá hodnota částek uznatelných do výdajů a odpočitatelných částek u daně z příjmu ze závislé činnosti, jejichž postupné zvyšování tedy za inflační křivkou zaostává.

SEZNAM LITERATURY

1. Ing. SVÁTKOVÁ, S.: Bakalářské minimum z daní. Trizonia Praha 1994
2. Ing. KUBÁTOVÁ, K. a kolektiv: Moderní průvodce daňovým systémem. Grada Praha 1994
3. Ing. JANOUŠEK, L., Ing. BERAN, J., JINDROVÁ, I.: Daňové přiznání v příkladech. Bilance Praha 1994
4. Ing. MAREK, J.: Daň z příjmu právnických osob - případová studie. Nad zlato Praha 1992
5. Ing. KUBÁTOVÁ, K.: Daňová teorie a politika - I. Daňová teorie. VŠE Praha 1994
6. Ing. VANČUROVÁ, A., Ing. LÁCHOVÁ, L.: Daně a sociální zabezpečení - I. Daně. VŠE Praha 1994
7. Ing. VANČUROVÁ, A.: Správa daní a poplatků. VŠE Praha 1994
8. PEARCE, D. W.: Macmillanův slovník moderní ekonomie. Victoria Publishing Praha 1995
9. Ing. ŠNEK, V.: Zásady zdaňování příjmů. Brno 1996
10. Kolektiv autorů: Veřejné finance. VŠE Praha 1992
11. Daně z příjmu 1997 - aktuální soubor novelizovaných předpisů. Sagit Ostrava 1997
12. Ekonom - daň z příjmu právnických osob. Číslo 27/97

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1	Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob v ČR od roku 1992	1
Příloha č. 2	Sazby daně z příjmu právnických osob a jejich formy výběru ve vybraných evropských zemích	2
Příloha č. 3	Odpisy	2
Příloha č. 4	Změny v daních z příjmu právnických osob	1

Příloha č. 1

Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob v ČR od roku 1992.

1992	45%
1993	45%
1994	42%
1995	41%
1996	39%
1997	39%

Příloha č. 2

Sazby daně z příjmu právnických osob a jejich formy výběru ve vybraných evropských zemích.

ČESKÁ REPUBLIKA

- ◆ sazba činí 39%
- ◆ v průběhu roku jsou placeny zálohy, četnost záloh je zákonem odstupňována podle výše posledně známé daňové povinnosti, daňové přiznání musí být odevzdáno do 31.3. následujícího roku, u nízké daňové povinnosti nejsou vybírány žádné zálohy, se zvyšující daňovou povinností je nutno platit pololetní, čtvrtletní nebo při vysoké dani i měsíční zálohy

MAĎARSKO

- ◆ DPPO - stanoví se vyměřovací základ tzv. vypočtená sazba na 18% a při výplatě podílů na zisku společníkům zdaňuje společnost, která podíly na zisku vyplácí ještě doplňovací daní 23% dividendy
- ◆ zálohy se platí 2x měsíčně, plátce daně musí do 20.12. každého roku doplatit do výše předpokládané celé částky daně

NĚMECKO

- ◆ nevyplacené zisky jsou zdaňovány 45%, zisky vyplácené jako podíly na zisku 30%
- ◆ zálohy na daň z příjmů se vybírají ze všech druhů příjmů a řídí se výší daňové povinnosti z předchozího roku, zálohy jsou splatné čtvrtletně

POLSKO

- ◆ daňová sazba činí 40%, sazbou se přepočte zisk, který má být zdaněn, nezávisle na tom, zda bude vyplacen či ne
- ◆ zálohy se platí měsíčně v průběhu roku, podává se předběžné daňové přiznání do konce 3 měsíce následujícího roku a zaplatí se zbývajících daňový dluh, konečné daňové přiznání se odevzdává do 10 dnů po zpracování roční uzávěrky

RAKOUSKO

- ♦ lineární sazba daně činí 34%
- ♦ nezávisle na výši příjmů musí být zaplacen ještě minimální daň ve výši 50 000 OS ročně, která se započítává jako záloha na daňovou povinnost, platí se 1/4 letní zálohy, které jsou v dané výši započítávány na daňový dluh za příslušný rok

SLOVENSKO

- ♦ sazba činí 40%
- ♦ v průběhu roku jsou placeny zálohy, četnost záloh je zákonem odstupňována podle výše posledně známé daňové povinnosti, daňové přiznání musí být odevzdáno do 31.3. následujícího roku

SLOVINSKO

- ♦ sazba činí 25%
- ♦ na daň se platí zálohy na základě všeobecného závazného ročního přiznání (31.3. následujícího roku), na rozdíl mezi definitivně vypočtenou daní z příjmu a splátkami se buď vystaví daňový dobropis nebo se daňový poplatník dodatečně daňově zatíží

Příloha č. 3

Odpisy

Rovnoměrně se odpisuje vždy ze vstupní ceny majetku (případně ze zvýšené vstupní ceny) prostřednictvím odpisových sazeb.

V prvním roce se odepisuje podle vzorce: $O_1 = VS \cdot S_1/100$

O_1 odpis v prvním roce odpisování

VS vstupní cena majetku

S_1 odpisová sazba pro první rok odpisování.

Odpisy v dalších letech odpisování jsou potom stejné a podle vzorce: $O_n = VS \cdot S/100$

O_n odpis v dalších letech odpisování

S odpisová sazba v dalších letech odpisování

Pro technické zhodnocení máme zvýšenou vstupní cenu a pro tu musíme použít i jiné odpisové sazby a vzorec.

Vzorec pro odpisování ze zvýšené vstupní ceny: $O_z = VS_z \cdot S_z/100$

O_z odpis ze zvýšené vstupní ceny

VS_z zvýšená vstupní cena

S_z odpisová sazba pro odepisování ze zvýšené vstupní ceny

Při odpisování ze zvýšené vstupní ceny, nelze vždy dodržet stanovenou dobu odpisování, ale je nutno zachovat zásadu, že lze odpisovat maximálně do zvýšené vstupní ceny.

Odpisové sazby pro rovnoměrné odpisování

Roční odpisová sazba			
odpisová skupina	v prvním roce odpisování	odpisování v dalších letech	pro zvýšenou vstupní cenu
1	14,2	28,6	25,0
2	6,2	13,4	12,5
3	3,4	6,9	6,7
4	1,4	3,4	3,4
5	1,0	2,25	2,25

Koeficienty pro zrychlené odpisování

Odpisová skupina	Koeficient pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování	odpisování v dalších letech	pro zvýšenou vstupní cenu
1	4	5	4
2	8	9	8
3	15	16	15
4	30	31	30
5	45	46	45

V prvním roce odpisování se odpisuje podle vzorce: $O_1 = VC/k_1$

k_1 koeficient pro odpisování v prvním roce odpisování

V dalších letech se odpisuje podle vzorce: $O_n = 2 \cdot ZC_n / k_n - (n-1)$

ZC_n zůstatková cena v roce, pro který se určuje odpis

k_n koeficient pro odpisování v dalších letech odpisování

$n-1$ počet let po které se již odpisovalo

První rok odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny: $O_{z1} = 2 \cdot ZC_z / k_z$

ZC_z zvýšená zůstatková cena

k_z koeficient pro odpisování ze zvýšené zůstatkové ceny

Další léta odpisování: $O_{zm} = 2 \cdot ZC_z / k_z - (m-1)$

m počet let, po které se již odpisovalo ze zvýšené zůstatkové ceny

Příloha č. 4

Změny v daních z příjmu právnických osob

1. sjednocení základní daňové sazby na jednu (při zahájení reformy ve výši 45% s perspektivou jejího snížení), nyní daňová sazba 39% zůstává nezměněna
2. na nedobytné pohledávky vložené do základního jmění společnosti po 1. červenci 1996 jinak než transformací nebo fúzí již nebude možné uplatnit daňovou úlevu
3. byla zavedena také některá další omezení pro uplatnění daňové úlevy na nedobytné pohledávky
4. několik druhů technického vybavení (včetně některých laboratorních přístrojů) bylo převedeno ze 3. odpisové skupiny (15 let) do 2. odpisové skupiny (8 let)
5. bylo provedeno několik upřesnění v oblasti výdajů nájemce u pronajatého majetku
6. došlo k redukci počtu daňových a odvodových „kanálů“ na jedné straně a zavedení příspěvků na státní politiku zaměstnanosti a zdravotní pojištění na druhé straně, příspěvky na sociální zabezpečení nahrazují svoji podstatou odvody z objemu mezd
7. zrušení cenových a regulačních odvodů, zrušení příspěvků na částečnou úhradu nákladů sociálního zabezpečení v souvislosti se zavedením zdanění odměn zemědělských družstev
8. zavedení jedné univerzální daně z příjmu právnických osob a tím vytvoření předpokladu pro rovné daňové podmínky pro různé vlastnické formy firem, odvětví podnikání, tuzemské i zahraniční společnosti pro podnikatelskou osobu fyzickou nebo právnickou
9. možnost odpočtu ztráty z podnikání od daňového základu v následujících sedmi letech
10. možnost volby mezi zrychlenými a rovnoměrnými odpisy hmotného i nehmotného majetku
11. zohledňován (limitované velikostí i účelem) sponzorských příspěvků v daňovém základu
12. možnost odpočtu 10% vstupní ceny hmotného majetku od základu daně (limitováno druhem majetku, způsobem nabytí a časovou lhůtou vlastnictví)

Opatření proti daňovým únikům

1. osvobození od daně z příjmu ze státních dluhopisů vydaných po 31. prosinci 1996 (dříve možné pro fyzické i právnické osoby) bylo zrušeno, tyto dluhopisy budou nyní zdaněny srážkovou daní 25% uplatňovanou v současné době na dluhopisy firemní