

2. 2. 2005

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Daňové přiznání za období roku 2004 - krok o jednu novelu zákona zpět

Účetní knihy českých společností se již čile plní zápisy v rámci nového účetního období roku 2005 a myšlenky finančních ředitelů a daňových specialistů se upínají k dopadům poslední novelizace zákona č. [586/1992](#) Sb. o daních z příjmů s platností od 1.ledna 2005. Současně se však blíží doba, kdy bude zapotřebí vyrovnat závazky stanovené zákonem o daních z příjmů za uplynulé zdaňovací období roku 2004 a podat daňové přiznání na finanční úřad.

Každý, kdo měl kdy co do činění s tímto dobře známým a respekt budícím formulářem, ví, že se nevyplácí nechávat vyplňování jeho kolonek na poslední chvíli. Chyby se mohou značně prodražit a drahým luxusem je také nevyužití veškerých zákonných možností pro minimalizaci daňové povinnosti.

Je tedy načase učinit myšlenkový krok zpět o jednu novelu zákona o daních z příjmů a zamyslet se nad „předposledním“ zněním tohoto zákona, které je určující pro správné stanovení daňové povinnosti za období roku 2004. Vybíráme proto několik oblastí, jejichž úpravě dle znění zákona platného pro rok 2004 je užitečné věnovat zvýšenou pozornost.

Klesající sazba daně

Patrně se nelze domnívat, že by nějaký plátce daně přehlédl skutečnost, že pro rok 2004 je platnou sazbou daně z příjmů právnických osob 28 %. Stejně tak většina plátců zaregistrovala, že tato sazba se v následujících letech bude dále snižovat (zatím je v zásadě jisté, že v roce 2005 to bude 26 % a v roce 2006 sazba dále klesne na 24 %). Ve srovnání se sazbou daně platnou pro rok 2003 ve výši 31 % je to nesporně vítané zlepšení. Zamysleli jsme se však do důsledku nad všemi implikacemi poklesu daňové sazby? Uvážlivým využitím některých instrumentů v rámci zákona o daních z příjmů lze totiž z titulu klesající sazby daně dospět k určitým daňovým úsporám.

Je například známo, že zákon o daních z příjmů spolu se zákonem o rezervách stanovuje prostor a podmínky pro snížení základu daně o zaúčtované opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994 v jednotlivých letech po jejich splatnosti. Kdyby nedocházelo k poklesu sazby daně, případně nezahrnutí opravné položky do daňově uznatelných nákladů v maximální přípustné výši v roce 2004 by bylo možné „dohnat“ v roce 2005 bez trvalé ztráty - částku, o kterou bychom se na dani připravili, bychom ušetřili v následujícím období. Pokles daňové sazby však způsobuje, že takový postup obnáší trvalou ztrátu na splatné dani ve výši dvou procent z hodnoty rozdílu maximální přípustné výše daňově uznatelné opravné položky a výše opravné položky, která byla do nákladů v roce 2004 skutečně zahrnuta.

Podobná situace nastane, vlastní-li společnost například hotel nebo výrobní budovu a očekává nutnou generální opravu (ne však technické zhodnocení) za deset let. Netvoří-li v roce 2004 k těmto položkám majetku daňově uznatelné rezervy na opravy hmotného majetku, trvale se připravuje o možné úspory na dani z titulu poklesu daňové sazby, neboť daňově uznatelné náklady, které by bylo možno alokovat do období s vyšší sazbou daně, budou v plné výši vynaloženy v budoucím období, kdy bude sazba daně nižší.

Dle stejné logiky lze také doporučit ověření správného zařazení majetku do odpisových skupin, uplatnění zrychlených odpisů dlouhodobého hmotného majetku pořízeného v roce 2004 namísto odpisů rovnoměrných (samozřejmě při nutném zachování původní metody odepisování položek majetku zařazených před rokem 2004) a podobně.

Daňové ztráty

Ve srovnání se zněním zákona platným v roce 2003 lze ve znění pro rok 2004 najít změnu ve lhůtě pro uplatnění daňové ztráty jako položky odčitatelné od základu daně, respektive její zkrácení ze sedmi na pět zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období, za které je daňová ztráta vyměřena. Kvapně čtení této změny

může vyústit v nesprávný závěr (jehož uplatnění v praxi se může společnosti značně prodražit), že na rozdíl od roku 2003 by již nebylo možné v roce 2004 uplatnit „sedm let staré“ ztráty, ale pouze ty, které byly vytvořeny před pěti a méně lety. Skutečnost je ale jiná.

Zmíněná novela se totiž vztahuje až na daňové ztráty vyměřené za zdaňovací období započatá v roce 2004 a v obdobích následujících. Zbývá-li tedy společnosti dosud neuplatněná „sedm let stará“ daňová ztráta, lze ji bez problémů odečíst od základu daně roku 2004. Vznikne-li však daňová ztráta ve zdaňovacím období roku 2004, lze již s jejím odpočtem počítat nejpozději za pět let, tj. do roku 2009 (pro zdaňovací období totožná s kalendářním rokem).

Pro některé společnosti může být důležitá další změna oproti dřívějším obdobím zakotvená v novém paragrafu 38na zákona o daních z příjmů. Ta dále omezuje odčitelnost daňových ztrát v případech, kdy dojde k podstatné změně ve složení osob přímo se účastnících na kapitálu nebo kontrole společnosti.

Praktická aplikace tohoto ustanovení je obvykle poměrně komplikovanou otázkou s ohledem na specifické podmínky každého případu, ve kterém o odpočet daňové ztráty usilujeme. Je také namístě podotknout, že poslední novelizace zákona platná od roku 2005 dále upravuje a rozšiřuje znění zmíněného paragrafu 38na, a podle přechodných ustanovení lze dokonce toto poslední novelizované znění použít i pro zdaňovací období započaté v roce 2004.

Je-li uplatnění zmíněného paragrafu pro plátce daně relevantní, lze v každém případě doporučit výjimečně pečlivé čtení zákona. Pro případ pochybností nad uplatnitelností tohoto ustanovení lze dokonce využít zákonné možnosti požádat správce daně o závazné posouzení odčitelnosti daňové ztráty od základu daně v daném konkrétním případě. Při tom je dobré mít na paměti, že tuto žádost je zapotřebí podat do konce měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, za které má být daňová ztráta uplatněna jako položka snižující základ daně.

Odpisy

V porovnání s úpravou platnou pro rok 2003 se ve znění zákona platném pro rok 2004 objevila šestá odpisová skupina. Společnosti, které během roku 2004 a později zařadily do své evidence majetek nově spadající do této odpisové skupiny (jako jsou hotely nebo obchodní domy), budou tento majetek daňově odepisovat v šesté skupině (50 let) namísto skupiny páté (30 let), do které tyto druhy majetku spadaly dříve.

Nastala však otázka, co například s hotelovou budovou, která byla do majetku zařazena před rokem 2004 a do roku 2003 byla tedy odepisována v páté odpisové skupině. Má společnost pokračovat v jejím odepisování v páté odpisové skupině, nebo má provést „přeřazení“ do skupiny šesté a pokračovat po novu?

Příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2004 nebyla v tomto smyslu jednoznačná a o jejich správné interpretaci byly vedeny četné debaty nejen mezi daňovými poradci. Až novelizace zákona o daních z příjmů platná od roku 2005 stanovila v přechodných ustanoveních, že šestá odpisová skupina se nepoužije pro hmotný majetek zaevidovaný u poplatníka do konce zdaňovacího období započatého v roce 2003. Dle této novely lze tedy jako správné řešení doporučit pokračovat v odepisování zmíněného hotelu dle předpisů platných v době jeho zařazení, tj. „nepřeřazovat“.

Dále je namístě vést v patrnosti platnou úpravu pro daňové odepisování nehmotného majetku (software, ocenitelná práva atd.). Zatímco v roce 2003 byl daňový odpis nehmotného majetku pořízeného od roku 2001 stanoven ve výši jeho účetního odpisu, znění zákona pro rok 2004 stanovuje pro nově pořízený nehmotný majetek vlastní pravidla pro odepisování.

Nehmotný majetek pořízený ve zdaňovacím období roku 2004, k němuž máme právo užívání na dobu určitou (například licence), má být daňově odepisován rovnoměrně po tuto určitou dobu. V ostatních případech daňově odepisujeme audiovizuální díla po dobu 18 měsíců, software po dobu 48 měsíců, zřizovací výdaje po dobu 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek po dobu 72 měsíců. Je namístě podotknout, že toto neplatí pro položky majetku zařazené před rokem 2004. U těch je nutno pokračovat v odepisování ve smyslu znění zákona, které platilo v době jejich zařazení.

Test nízké kapitalizace

Společnosti, které hradí spřízněným osobám úroky z úvěrů a půjček poskytnutých těmito spřízněnými osobami (které znění zákona pro rok 2004 stále ještě chápe, zjednodušeně řečeno, zejména jako mateřské a dceřiné společnosti bez zahrnutí sesterských společností), musí i pro rok 2004 hlídat, zda poměr zadlužení k jejich vlastnímu kapitálu

nepřekročil poměr 4:1. V případě, že je tento poměr překročen, stává se úrok vztahující se k dluhům převyšujícím tento poměr daňově neuznatelným nákladem.

Na tomto principu se ve srovnání s úpravou pro předchozí zdaňovací období nic nemění. Je však dobré mít na paměti, že počínaje rokem 2004 bylo zrušeno dříve platné osvobození od zmíněných pravidel nízké kapitalizace během roku, kdy společnost vznikla, a během tří následujících let. Taktéž je důležité vést v patrnosti, že další významná změna, rozšiřující platnost tohoto ustanovení i na úroky z úvěrů a půjček od společností sesterských (řečeno opět s jistou dávkou zjednodušení), se uplatní poprvé až od roku 2005.

Autor pracuje v PricewaterhouseCoopers

Zdroj: PricewaterhouseCoopers

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Nepravomocné povolení stavby a změna územního plánu](#)
- [Letiště a letecké stavby](#)
- [Nejvyšší správní soud vymezuje nové hranice zneužití práva u běžných nákladů na reklamu](#)
- [Limity dohledu nad výkonem znalecké činnosti](#)
- [Stavebníci získávají od roku 2026 silnější pozici v soudních sporech o povolení stavby](#)
- [Novela zákona o spotřebitelském úvěru: zásadní regulatorní přelom, který změní finanční trh i praxi poskytovatelů spotřebitelských úvěrů](#)
- [Regulace cen taxislužby v roce 2026: co se mění a jaké mají obce možnosti?](#)
- [Jaké klíčové změny přináší návrh novely stavebního zákona?](#)
- [Nový zákon o zbraních a střelivu](#)
- [Novela zákona o pyrotechnice: likvidace profesionálů namísto zmírnění negativních vlivů](#)
- [Nový zákon o zbraních - hlavní a vedlejší držitelé a změny v posuzování zdravotní způsobilosti](#)