

**VYSOKÁ ŠKOLA EVROPSKÝCH A REGIONÁLNÍCH
STUDIÍ, O. P. S., ČESKÉ BUDĚJOVICE**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

**Dopad daní z příjmů na odvětví zemědělství v odlišných
národních podmínkách**

Autor práce: Renata Brousková

Studijní obor: Regionální studia

Forma studia: Kombinovaná

Vedoucí práce: Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Katedra: Katedra evropských studií a veřejné správy

2009

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně s využitím uvedených pramenů a literatury.

Souhlasím, aby práce byla uložena v knihovně Vysoké školy evropských a regionálních studií v Českých Budějovicích a zpřístupněna ke studijním účelům.

Děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za cenné rady,
připomínky a metodické vedení práce.

Obsah

1. Úvod.....	6
2. Cíl a metodika.....	7
3. Literární přehled.....	9
3.1. Daňová teorie.....	8
3.1.1. Základní pojmy.....	8
3.1.2. Daňové zásady.....	10
3.2. Daňová politika, její účel, vznik a vývoj.....	11
3.2.1. Faktory ovlivňující daňové systémy.....	13
3.2.2. Daňové reformy v tranzitivních ekonomikách.....	15
3.3. Daňová harmonizace a konkurence.....	16
3.3.1. Daňová harmonizace.....	16
3.3.2. Daňová konkurence.....	18
3.3.3. Teoretické a právní přístupy k daňové konkurenci a harmonizaci.....	20
4. Atributy modelového podniku.....	23
5. Analýza dopadu přímých daní v různých daňových soustavách.....	32
5.1. Pojem odepisovaný majetek	34
5.2. Oceňování pro daňové účely.....	35
5.3. Doba odepisování a algoritmus výpočtu odpisů po dobu odepisování.....	36
5.4. Výjimky v odepisování.....	37
5.5. Způsob odepisování majetku.....	38
5.6. Zhodnocení chování poplatníka v kontextu pravidel odepisování.....	40
5.7. Rezervy.....	42
5.8. Peněžní operace.....	43
5.8.1. Daně a poplatky zahrnované do výdajů.....	45
5.8.2. Výdaje na povinné pojištění.....	46
5.8.3. Mzdové náklady.....	48
5.8.4. Financování.....	48
5.9. Opravné položky.....	50
5.9.1. Zhodnocení otázek rezerv a opravných položek.....	52
5.10. Položky zvyšující a snižující základ daně	52
5.10.1. Položky připočitatelné k základu daně.....	52
5.10.2. Odečet daňové ztráty.....	54

5.10.3. Odečet poskytnutých darů.....	56
5.11. Položky odčitatelné od daně.....	57
6. Výsledky a diskuse.....	59
6.1. Výpočet základu daně a daně z příjmů modelového podniku.....	59
6.2. Doplnující informace k porovnání české a slovenské daňové soustavy.....	63
7. Závěr.....	67
Seznam použité literatury.....	69
Seznam příloh.....	71
Přílohy.....	72
Abstrakt.....	81
Abstract.....	82

1. Úvod

Daně a daňová problematika stále silněji vstupují do života také zemědělských podnikatelů. Již minuly časy počátků 90. let, kdy tehdejší JZD a státní statky trpěly neefektivností své výroby, přezaměstnaností, vysokým zadlužením. Dosáhly-li z nějakých aktivit zisků, snadno je umožily amortizací svého kumulovaného majetku, odepisovaného z historických cen. Důchodové daně stály až na posledním místě problémů, kterými se zemědělský management musel zabývat.

Soukromý zemědělec současnosti vstupuje na trh stejně jako kterýkoliv jiný subjekt. Aby uspěl, musí vyrábět efektivně. Efektivnost přináší zisk. Kdo hospodaří se ztrátou, tomu nezbudou prostředky na rozvoj svých aktivit, ani nedostane úvěr od banky. Ale kdo má zisk, ten platí daně. Podnikatel, zejména v zemědělství, je člověk spořivý a zvláště přímé zdanění na něj doléhá tíživě, protože nevidí žádný reciproční efekt. Zejména vede-li účetnictví, má svůj daňový základ vázán ve zvířatech, zásobách, nedokončené výrobě, investicích, ale daň samozřejmě platí v penězích. Přesto se snaží určitou daň zaplatit, například proto, aby měl pokoj od finančního úřadu. Zpravidla ví již předem, kolik je ochoten obětovat, a tomu přizpůsobí i své konání. Také ví, nebo by vědět měl, že když vynaloží objem prostředků ve výši x na konkrétní účel, může v daném období očekávat daňovou úsporu ve výši y .

Harmonizace přímých daní dosud příliš nepokročila ani v rámci EU a jednotlivé státy si uchovávají své národní odlišnosti. Také tradiční ochrana zejména evropských zemědělců se někde promítá i do oblasti daňové, jinde se zachovává odvětvově nediferencovaný přístup. Vždy však zemědělec vystupuje jako daňový subjekt ve svém specifickém národním prostředí se všemi jeho bonusy a malusy.

2. Cíl a metodika

Hlavním cílem bakalářské práce je srovnání daňových dopadů přímých daní, primárně daně z příjmů, na odvětví zemědělské prvovýroby v rámci daňového práva platného v roce 2007 a 2008. Vedlejším cílem práce je obecné porovnání daňové soustavy České a Slovenské republiky v oblasti přímých daní.

Pro zdůvodnění přínosu práce je důležitá následující skutečnost: při rozdělení Československa v roce 1993 převzaly oba nástupnické státy do svých právních systémů stav platný k 31.12. 1992, a to včetně práva daňového. Přestože oba státy realizovaly od uvedeného data v této oblasti téměř nezávislou politiku, odraženou i v právní úpravě, uchovaly si ve svých daňových zákonech výraznou shodu v definicích užívaných pojmů a pouze je naplnily novým obsahem. Práce tedy má přinést dílčí podklad pro porovnání a hodnocení dvou daňových soustav se stejně dlouhou historií, shodným východiskem a podobnou věcnou i formální strukturou.

Pro tuto práci jsou užity následující metody:

Výběr modelového podniku se bude opírat o skutečný podnik zemědělské prvovýroby s určitým prvotním vybavením a kapacitami, objemem produkce a zpeněžováním a tomu odpovídající úrovni vstupů. Pro kvantifikaci údajů se užije úroveň cen roku 2008 s předem známými konkrétními dodavateli a odběrateli. Podnik se očistí od operací nesouvisejících s jeho hlavní činností a dále od událostí nahodilých nebo nepravdělných (jako jsou větší opravy, výkyvy v produkci vlivem např. zdravotních nebo klimatických faktorů, pojistné události apod.). Mezivýsledkem výpočtů bude zjištění rozdílu mezi příjmy podléhajícími dani a výdaji na dosažení příjmů, které lze pokládat za východisko pro stanovení základu daně v daňových soustavách většiny vyspělých zemí. Úroveň vstupů a výstupů se bude v další práci považovat za proměnnou danou (bez ohledu na např. rozdílnou úroveň mezd a cen v národních ekonomikách), s výjimkou případů, kdy si odlišný postup přímo vyžádá rozdílná právní úprava.

Protože česká i slovenská daňová soustava užívá shodnou definici daňového základu jako rozdílu mezi příjmy, jež jsou předmětem daně a výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, bude potřeba pro zjištění základu daně vyčíslit výdaje, které národní daňová soustava připouští pro snížení daňového základu, jako např. amortizace, tvorbu rezerv nebo opravných položek. V modelovém podniku budou uvedené faktory

buďto přímo kvantifikované, nebo pokud nebudou ve vyčíslení daňového základu přímo užity, musí být alespoň komentovány.

Obě daňové soustavy připouštějí položky snižující základ daně a bude proto je nutno buďto kvantifikovat v modelovém podniku, nebo opět komentovat. Výsledkem se stane základ daně po úpravách, který se již násobí platnou sazbou daně z příjmů. Vzhledem k trvající právní nejistotě ohledně stanovení základu daně a daně v české daňové soustavě bude práce vycházet z právního stavu k 31.12. 2007, přičemž změny roku 2008 budou pouze zmíněny a případný dopad pouze variantně kvantifikován. Nezbytná součást práce je rovněž kvantifikaci nebo komentář skutečností ovlivňujících daňový základ, které dosud zmíněny nebudou, v daném odvětví jsou však obvyklé, a dále zmínění nebo vyčíslení rozdílů v účetních soustavách obou zemí, které přímo ovlivní daňový základ.

Výsledek procesu kvantifikace nebo jiného způsobu stanovení rozdílů mezi daňovými soustavami poslouží:

- z hlediska fiskální funkce daně jako prostředek k hodnocení, zdali a v jaké výši se při konstantním chování podniku změní jeho daňová povinnost

- z hlediska podnikového hospodaření k analýze možných změn v chování subjektu při respektování obecného cíle podnikatele maximalizovat své zisky a minimalizovat daňovou povinnost.

- v konečné fázi potom k hodnocení, která z uvedených daňových soustav je z finančního hlediska pro poplatníka výhodnější a která mu dává více prostoru pro variantní chování.

3. Literární přehled

3.1. Daňová teorie

3.1.1. Základní pojmy

Různí autoři užívají rozdílné definice daně. Např. Kubátová uvádí: „*Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti)*“¹ Obdobně Široký uvádí definici daně jako povinnou, zákonem předem stanovenou částku, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu. Daň tak představuje transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru. Dle téhož autora jsou daně zároveň finančně právním institutem, jsou totiž pro účely svého výběru upraveny právní formou. Daň je také právním vztahem závazkovým, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka vůči státu) od dlužníka a dlužníkovi (daňovému subjektu) vzniká povinnost závazek plnit. Obdobně jako Kubátová zdůrazňuje i Široký neúčelovost a neekvivalentnost daně.²

Daň je tedy vždy příjmem veřejných rozpočtů. Zahrnuje v sobě absenci reciprocity plnění vůči poplatníkovi a tím se liší např. od poplatku, který představuje úhradu za služby poskytnuté státním sektorem (v širším slova významu za určité právo poplatníka) a je dobrovolný a ekvivalentní. Obdobně další příjem veřejných rozpočtů, povinné pojištění (např. sociální), v sobě zahrnuje princip podmíněné návratnosti v závislosti na vzniku pojistné události. Oba výše citovaní autoři se však shodují, že uvedená fakta platí pouze v rovině teoretické a že neexistuje jasně daná hranice mezi daněmi a ostatními povinnými platbami do veřejných financí, např. poplatky nebo povinné pojištění má v některých případech daňové atributy a často bývají také jako daně subjektivně chápány. Rovněž platba obdobného charakteru bývá v různých daňových soustavách někde označována jako daň, jinde jako pojištění nebo poplatek.³

Souhrn daní vybíraných v určitém státě v konkrétním čase se nazývá daňovou soustavou. V českém právním systému tuto oblast upravuje Zákon o soustavě daní a zákony, a navazující zákony týkající se jednotlivých daní. Daňový systém jako pojem širší v sobě zahrnuje (kromě daňové soustavy) i právně, organizačně a techniky

¹ Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha, 2006 s. 16. ISBN 80-7357-205-2.

² Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha, 2008 s. 9. ISBN 978-80-7201-649-5.

³ Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha, 2006 s. 16-17. ISBN 80-7357-205-2.

konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměřování, vymáhání a kontrolu, a rovněž systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům.⁴ Formálně právní úprava daňového systému ČR je kromě výše uvedených obsažena např. v Zákonu o správě daní a poplatků, Zákonu o územních finančních orgánech, Zákonu o rozpočtovém určení daní, resp. v dalších předpisech daně přímo upravujících nebo i navazujících.

Různí autoři uvádějí v zásadě shodné funkce daní.⁵

- **Funkce fiskální** - považována za historicky nejstarší. Jedná se o získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou pak financovány veřejné výdaje
- **Funkce alokační** - uplatňuje se tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Jedná se o tržní selhání, jehož příčinou je existence veřejných statků, statků pod ochranou, externalit a nedokonalá konkurence. Jde v podstatě o získání prostředků na financování oblastí trhem podceněných.
- **Funkce redistribuční** - veřejné finance (daně) mají za úkol přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším. Jedná se o získání financí pro chudé.
- **Funkce stabilizační** - znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. Touto funkcí vláda reguluje výši daňových příjmů podle hospodářského cyklu

Daně lze třídit dle různých hledisek, přičemž v daňové teorii i praxi se nejčastěji užívá třídění dle vazby na důchod poplatníka:

- **Daně přímé:** tyto daně platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt (daně z důchodů, daně majetkové, daně z hlavy).
- **Daně nepřímé:** předpokládá se, že subjekt, který daň odvádí,

⁴Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha, 2008 s. 10. ISBN 978-80-7201-649-5.

⁵ Peková, J: Veřejné finance, úvod do problematiky. Praha, 2005 s. 323. ISBN 80-7357-049-1, Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha, 2006 s. 19. ISBN 80-7357-205-2, Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha, 2008 s. 12-13. ISBN 978-80-7201-649-5.

neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt, daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny (daně ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty, cla).

Daňové systémy se v jednotlivých zemích vytvářely v době, kdy kapitálové pohyby mezi zeměmi téměř neexistovaly a kdy mezinárodní obchod byl omezen a důsledně kontrolován. Proces globalizace a rostoucí integrace svým vývojem výrazně ovlivnily také daňové systémy jednotlivých států. Struktura daní, celková daňová zátěž nebo jiné charakteristiky daňových systémů jsou ovlivněné celou řadou faktorů, proto se tedy daňové systémy ve všech národních státech odlišují.

Daňové výnosy samozřejmě závisí na ekonomických faktorech, jako jsou hospodářský růst, míra inflace, struktura pracovních sil, odvětvová struktura nebo zapojení daného státu do mezinárodního obchodu. Důležitou roli hrají také politické nebo kulturní faktory. Každá země má své tradice, své zažitě způsoby vybírání daní, které se snaží udržet. Ale proces globalizace vyvíjí tlak na státy, aby měnily své daňové systémy. Dnes již téměř žádná vláda nemůže rozhodovat o svých daních bez ohledu na mezinárodní podmínky. Pokud se jedna země rozhodne provést změny svých daňových sazeb, ihned se to promítne do ekonomik v ostatních státech.

3.1.2. Daňové zásady

Dobrý daňový systém je ten, který respektuje určité požadavky, které, jak je uvedeno výše, vznikaly již v dobách geneze daňové politiky a jsou dodnes obecně uznávány. Kubátová uvádí tzv. pět kritérií dobrých daní:

1. efektivnost
2. pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů (daňové stimuly)
3. spravedlnost
4. správné působení na makroekonomické agregáty (MAE pružnost)
5. právní perfektnost a politická průhlednost⁶

Zásada efektivnosti daní vychází z platného faktu, že přesun peněžních prostředků od poplatníka do veřejných rozpočtů se neobejde bez dodatečných nákladů, snižujících celkový výkon ekonomiky, které je třeba minimalizovat.

⁶ Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha, 2006 s.43. ISBN 80-7357-205-2.

Široký a Kubátová rozlišují následující druhy daňových nákladů:

1. administrativní náklady přímé a nepřímé (vyvolané)
2. nadměrné daňové břemeno⁷

Přímé náklady představují vlastní náklady státu na správu daní. Vyvolanými náklady se rozumí újma poplatníka nad úroveň nominální výše daně, zejména vlivem výdajů administrativního charakteru.

Skrytější a obtížněji vyčíslitelný dopad na ekonomiku má tzv. nadměrné daňové břemeno. Jeho východiskem jsou náklady distorze (zkreslení), tedy snaha poplatníka minimalizovat své daňové zatížení přesunem do méně zdaněných aktivit. Daň tak způsobuje nejen tzv. důchodový efekt, tedy snižuje disponibilní důchod poplatníka, ale i efekt substituční – změnu preferencí. Protože prakticky všechny vybírané daně mohou ovlivnit chování poplatníka, musíme je považovat za distorzní.⁸

Spravedlnost daní je obvykle chápána jako schopnost poplatníka zaplatit a respektovat užitek poplatníka ze zdanění (tzn. ve vztahu ke spotřebě veřejných statků).

Daně by měly být právně perfektní a průhledné: aby bylo jasné, kdo platí daň a z čeho platí daň, aby poplatníkovi byla jasná konstrukce daně. Měl by se rovněž dodržovat princip určité daňové jistoty, tj. daňové zákony by měly delší dobu, aby poplatníci daní mohli dlouhodobě plánovat své disponibilní zdroje a způsob jejich rozdělení na spotřebu a investice

Jako další daňový princip se někdy uvádí výnosnost daně pro veřejné rozpočty. Dlouhodobě bychom neměli ve veřejných financích rozdělit více finančních prostředků než získáme, a to především daněmi. Jinak se příslušná vládní úroveň zadlužuje.

V praxi je obtížné a někdy i nemožné při konstrukci daní v daňovém systému současně respektovat všechny daňové principy. Největší problém v praxi způsobuje uplatnění principu spravedlnosti a efektivnosti, při konstrukci daňového systému musí docházet k jejich kompromisu.

3.2. Daňová politika, její účel, vznik a vývoj

Daňová politika představuje praktické uplatňování zásad a principů při tvorbě a fungování jednotlivých daňových systémů. Tato práce se zaměří na vyspělé země, tj. na členské státy OECD se zvláštním zřetelem na země Evropské unie.

⁷ Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha, 2008 s. 76-77. ISBN 978-80-7201-649-5, Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha, 2006 s.45-64. ISBN 80-7357-205-2.

⁸ Peková, J. Veřejné finance, úvod do problematiky. Praha, 2005 s. 337-347. ISBN 80-7357-049-1.

Daňové příjmy veřejných rozpočtů ve vyspělých zemích dnes představují nejméně čtvrtinu a v některých zemích dokonce polovinu hrubého domácího produktu.. Přitom se nedá říci, že by daňové zatížení zemí OECD záviselo na ekonomické úrovni země. Mezi zeměmi s vysokou daňovou kvótou totiž nalezneme jak země s vysokou ekonomickou úrovní, tak i země s nižším podílem HDP na obyvatele. Zde se jedná o tranzitivní ekonomiky, jako je ČR, Maďarsko a Polsko. Nízké daňové zatížení rovněž mají méně vyspělé země (Mexiko, Korea, Turecko a Portugalsko) i státy velmi vyspělé (Japonsko, Velká Británie a USA).

Různorodosti daňové kvóty odpovídá i její struktura, tzv. daňový mix, který obsahuje výše citovaných šest skupin daní dle metodiky OECD. Členské země OECD lze rozdělit do tří skupin podle toho, ze kterých daní plyne do veřejných rozpočtů největší částka:

- daně z důchodů (osobní a firemní): Kanada, USA, Austrálie, Japonsko, Nový Zéland, Belgie, Dánsko, Finsko, Irsko, Itálie, Lucembursko, Norsko, Švédsko, Švýcarsko, Velká Británie
- daně ze spotřeby: Mexiko, Korea, Řecko, Maďarsko, Island, Polsko, Portugalsko, Turecko
- příspěvky na sociální zabezpečení: Rakousko, Česká republika, Francie, Německo, Japonsko, Nizozemí, Slovensko, Španělsko

Hlavní zdroj daňových výnosů je výsledkem tradice a daňové politiky státu. Daně důchodové bývají vysoké ve vyspělých zemích s dobrou daňovou morálkou. Vysoké nepřímé daně ze spotřeby vyjadřují snahu po získání příjmů do veřejných rozpočtů tam, kde přímé daně nemohou být příliš vysoké, tj. v zemích s nízkými důchody a v zemích se špatnou daňovou morálkou. Vysoké příspěvky na sociální zabezpečení zase znamenají, že vláda klade důraz na sociální zabezpečení prostřednictvím povinného pojištění, na rozdíl od zemí, kde jsou lidé v rámci veřejných financí zajištěni jinak (např. právo na bezplatnou zdravotní péči), nebo kde je v této oblasti kladen větší důraz na soukromé zdroje.⁹

Diskuse o daňové struktuře se převážně soustřeďují na problém vztahu přímých (důchodových) a nepřímých (spotřebních) daní. Jako argumenty pro významnější zdanění spotřeby uvádí Kubátová následující:

⁹ Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha, 2006 s. 141-148. ISBN 80-7357-205-2.

- u nepřímých daní jsou úniky obtížnější
- progresivní přímé zdanění důchodů odrazuje poplatníky od práce, a proto je nepřímé zdanění méně distorzní
- progresivní přímé zdanění snižuje úspory
- spotřební zdanění má nižší administrativní náklady než osobní důchodová daň
- nepřímé daně mají v podmínkách nízké inflace větší výnosovou pružnost

Kubátová uvádí rovněž argumenty odpůrců přesunu daňového břemene ve prospěch nepřímých daní :

- spotřební daně jsou regresivní, a tudíž nespravedlivé
- spotřební zdanění je distorzní, a tudíž neefektivní
- DPH má vysoké administrativní náklady
- daně ze spotřeby zvyšují inflaci.¹⁰

Také se uvažuje o postupném zavádění ekologických daní, které by umožnilo přesunout část výnosů z daní důchodových, a tím odlehčit zdanění práce.

3.2.1. Faktory ovlivňující daňové systémy

Daňové systémy jednotlivých států s jejich charakteristickými rysy jsou determinovány řadou faktorů z nichž např. Kubátová¹¹ uvádí několik základních skupin:

Faktory ekonomické:, jako odvětvová a geografická struktura, struktura pracovních sil, hospodářský růst, míra inflace, míra zapojení ekonomiky do mezinárodního obchodu

Faktory politické – daňová politika se prosazuje v prostředí konkrétního politického systému. Protože každá daň je uložena zákonem, může v daném místě a čase převládnout politická motivace nad ekonomickou, zejména krátkodobě.

Faktory kulturně historické - každá země má zažité své daňové právo hmotné i procesní a způsob jeho uplatňování.

¹⁰ Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha, 2006 s. 147. ISBN 80-7357-205-2.

¹¹ Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha, 2006 s. 150-152. ISBN 80-7357-205-2.

Faktory administrativně-institucionální - ačkoliv je rozhodování o daňových zákonech v pravomoci vrcholných politických orgánů dané země, fakticky nejvýznamnější podíl na tvorbě daňového práva mívá odborně fundovanější administrativní aparát.

Faktor technického pokroku – technický rozvoj poskytuje daňovým orgánům nástroj k efektivnějšímu výběru daní a naopak umožňuje i formy ekonomických činností s obtížně kontrolovatelným daňovým základem.

Faktor globalizace – změny v daňových systémech již neprobíhají izolovaně v jednotlivých zemích, každá státní reprezentace musí zohlednit i mezinárodní aspekt..

Daňové reformy

Dle Kubátové¹² znamená daňová podstatnou změnu daňových zákonů, která formuluje cíle, jejichž uskutečnění se projeví v ekonomice země. U daňové reformy se předpokládá, že má pozitivní vliv na ekonomický růst, a že přerozdělí daňové břemeno spravedlivěji, než tomu bylo před reformou.

Zmíněná autorka dále uvádí tři vlny daňových reforem, které doposud proběhly:

- 1. vlna:** rozšíření a zavádění systémů sociálního pojištění oddělením příspěvků na sociální pojištění od důchodové daně, v té době se stupňovala úloha státu v ekonomice, začala po druhé světové válce a byla ukončena v roce 1965
- 2. vlna:** zavádění daně z přidané hodnoty, iniciovala ji Francie, která zavedla DPH v roce 1967 již v roce 1954 v tzv. Římské dohodě zavázalo šest signatářů (Francie, Německo, Belgie, Nizozemí a Lucembursko), že v zájmu celní unie přejdou na DPH do roku 1975 zavedlo DPH vedle Francie dalších 11 zemí, v letech 1985-1991 zavedlo DPH dalších 7 zemí, v 90. letech je již DPH zaváděna hromadně v dalších vyspělých a rozvíjejících se zemích, od konce 80. let zavádějí DPH i postkomunistické země
- 3. vlna:** vznikla v USA jako následek uplatňování politiky strany nabídky vládou prezidenta Reagana a měla tři cíle:
 - zvýšit ekonomickou motivaci subjektů podlomenou přílišným zatížením progresivní důchodovou daní

¹² Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha, 2006 s. 152. ISBN 80-7357-205-2.

- zvýšit spravedlnost a přehlednost daní a zjednodušit daňové zákony
- dosáhnout rozpočtové neutrality, a to změnou daňového mixu ve prospěch nepřímých daní a rozšířením základů daně odstraněním velkého množství daňových úlev

3.2.2. Daňové reformy v tranzitivních ekonomikách

Jedná se o ekonomiky zemí bývalého komunistického bloku. Daně v centrálně plánovaných ekonomikách vykazovaly mnoho deformací a z hlediska daňové teorie naprosto nepřijatelných vlastností: byly nespravedlivé, neefektivní a neprůhledné.

Typické znaky:

- diferencovanost ve vztahu k různým subjektům, tj. Snaha potlačení tržních prvků a podpora prvků tzv. socialistických, existovalo odlišné zdanění státních podniků a zemědělských družstev, živnostníků a zaměstnanců, v nepřímém zdanění stát uplatňoval cenovou politiku udržováním spousty různých sazeb daní
- převažující význam daní placených státními podniky, cílem bylo odčerpat zisk podniků a použít ho pro masivní přerozdělení
- kritériální odvody, jimiž se stát snažil působit na chování podniků, např. odvody z používání jmění, z pracovních sil, přírodních zdrojů
- majetkové daně byly velmi nízké, kromě majetkových daní ukládaných soukromým vlastníkům nemovitostí

Uvedená fakta lze ilustrovat na příkladu soustavy odvodů bývalé ČSSR. Zde se vycházelo z tzv. závazného pořadí rozdělení zisku: v první řadě se odváděly prostředky do státního rozpočtu. Potom následovaly příděly do fondů (plánované nebo algoritimizované ve vztahu k plánu) a rozdíl vyrovnával odvod volného zůstatku zisku, resp. dotace. Odlišné podmínky platily pro státní a družstevní sektor. Pokusy o racionalizaci odvodové soustavy (např. práce Kyzlinka a Léra, kteří se ve svých principech stanovení odvodů přibližují dnešním obecně uznávaným daňovým zásadám zůstávají až do konce 80. let pouze v teoretické rovině.¹³

Cílem reforem, které v 80. letech v těchto zemích proběhly, bylo tedy zejména vytváření systémů daní, který odpovídá tržnímu prostředí a respektuje zásady spravedlnosti, efektivnosti a jednoduchosti v hmotném právu i daňové správě. Došlo ke snížení daňových sazeb a omezení přerozdělování vytvořeného důchodu. Dosavadní

¹³ Kyzlink, V., Lér, L. Finanční teorie a politika. Praha, 1980. s. 215-229

daně byly zčásti nahrazeny novými, odpovídajícími praxi vyspělých zemí západní Evropy.

Aktuální daňové reformy

Většinou postkomunistické státy zavedly konkurenční daňovou politiku s cílem stimulovat ekonomiku a přilákat zahraniční kapitál na své území. Mottem současných reforem je tzv. rovná daň. Tou se rozumí buď daň z příjmů fyzických i právnických osob o jedné sazbě nebo v širším pojetí jde o stejnou sazbu u obou daní z příjmů a DPH. Obvyklá výše daně je kolem 15-19%.

3.3. Daňová harmonizace a konkurence

3.3.1. Daňová harmonizace

Daňová harmonizace představuje proces sblížení daňových soustav států na základě společných pravidel. Propojenost jednotlivých států je stále intenzivnější, a pokud se jedna země rozhodne provést změny svých daňových sazeb, ihned se to promítne do ekonomik v ostatních státech. Tato propojenost států vede díky volnému pohybu kapitálu a odlišným daňovým sazbám ke vzniku daňové konkurence mezi zeměmi a následně k daňovým únikům.

Aby země zabránily daňové konkurenci anebo alespoň zmírnily její dopady, přistupují vlády ke společné daňové politice formou koordinace nebo harmonizace. Daňová koordinace představuje první stupeň mezinárodního sblížení daňových systémů. Jedná se v podstatě o „vytváření bilaterálních nebo multilaterálních schémat zdanění, za účelem omezení arbitrážních obchodů.“¹⁴

Daňovou koordinaci představuje například smlouva o zamezení dvojího zdanění. Daňová koordinace neprobíhá jenom mezi zeměmi EU, ale je využívána i v mezinárodních organizacích jako je Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj nebo Mezinárodní měnový fond.

Daňová harmonizace je vyšším stupněm koordinace. Zde se již jedná o přibližování a přizpůsobování národních daňových systému a jednotlivých daní na základě společných pravidel zúčastněných zemí. Proces harmonizace každé daně probíhá ve třech základních fázích:

- určení daně, která má být harmonizována
- harmonizace daňového základu (neboli metodika konstrukce)

¹⁴ Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha., 2006 s.159, Široký, J. Daně v Evropské unii. Praha, 2005. s. 26. ISBN 80-7357-205-2.

- harmonizace daňové sazby,

příčemž proces harmonizace nemusí nutně projít všemi těmito fázemi.¹⁵ Jak uvádí Kubátová, harmonizace nemusí nutně znamenat úplně stejné daně a stejné vymezení jejich základů a sazeb. Z politických důvodů se trvá pouze na jejich sladění a přiblížení. Harmonizace v Evropské unii má umožnit, aby daně nebyly překážkou volného pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi státy. Stejná autorka rozšiřuje termín i o harmonizaci daňové správy, zejména v požadavcích vzájemné informovanosti o záležitostech subjektů.¹⁶

Z hlediska prostředků, kterými lze dosáhnout jednotného trhu, dělíme harmonizace na pozitivní a negativní. Pozitivní harmonizace představuje proces přibližování daňových systémů implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů. Výsledkem je, že ve všech členských státech platí stejná pravidla. Jedná se o obtížný postup, který vyžaduje jednomyslnost. Negativní harmonizace je výsledkem činnosti Evropského soudního dvora, kdy jsou v národních daňových systémech činěna opatření na základě daňové judikatury ESD, nikoli na základě přijatých směrnic a nařízení. Negativní harmonizace nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy. Na základě judikatury totiž je nařízeno odstranit dané ustanovení pouze členskému státu, který je účastníkem daného případu. Negativní harmonizace tedy nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení.¹⁷

Dále lze definovat harmonizaci jako přímou a nepřímou. Přímou harmonizací se rozumí harmonizovat daňová ustanovení přímo, tj. prostřednictvím daňových směrnic. Nepřímá harmonizace znamená dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiné oblasti práva, např. práva obchodního.¹⁸

Z pohledu procesu probíhajícího v Evropských společenstvích lze harmonizaci chápat jako mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňovány taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu, nebo deformují

¹⁵ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha, 2005. s. 13. ISBN 80-7357-142-0.

¹⁶ Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha, 2006 s.160. ISBN 80-7357-205-2.

¹⁷ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha, 2005. s. 15. ISBN 80-7357-142-0.

¹⁸ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha, 2005. s.16. ISBN 80-7357-142-0.

hospodářskou soutěž. Cílem daňové harmonizace tedy není dosažení jednotné daňové soustavy, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých soustav.

3.3.2. Daňová konkurence

Daňová konkurence v současné době představuje přirozený projev chování daňových poplatníků, kteří se snaží maximalizovat své zisky. Za účelem minimalizace své daňové zátěže, přesouvají své daňové základy do zemí s nižšími daňovými sazbami, a to legálním nebo nelegálním způsobem. Vlády zemí, ve kterých se daňoví poplatníci vyhýbají své daňové povinnosti tak upravují své daňové systémy a prostřednictvím výhodnějších daňových sazeb se snaží přilákat do země nové daňové příjmy a vytváří tak mezi zeměmi daňovou konkurenci. Daňová konkurence tak vzniká v prostředí, kde je možné přesouvat základ daně do jiných zemí. Týká se to především příjmů z finančního kapitálu, spotřebních daní nebo daní z přidané hodnoty.

Proti daňové harmonizaci hovoří také snaha o zachování maximální fiskální autonomie. V souvislosti s měnovou unií je role centrálních bank omezena, protože jejich pravomoci částečně převzala Evropská centrální banka. A tak pro zásahy do ekonomiky zůstaly členským státům nástroje fiskální, a proto by jejich užívání mělo být maximálně autonomní. Zejména z hlediska možnosti vyrovnání se jednotlivých států s ekonomickými šoky.

Dalším argumentem proti daňové harmonizaci je skutečnost, že daňové sazby odpovídají preferencím a specifikům jednotlivých členských států. Jedná se o státy, které uplatňují vyšší sazbu daně z přidané hodnoty a u nichž výběr této daně tvoří podstatnou část příjmů státních rozpočtů (např. Dánsko, Belgie, Španělsko).

Dalším příkladem podporujícím daňovou konkurenci jsou samotné Spojené státy americké. Ačkoliv se jedná o území s daleko vyšším stupněm integrace, než jaký panuje v rámci Evropských společenství, daňové systémy jednotlivých států se liší. Existence odlišných daňových systémů v rámci USA nijak nedeformuje tržní prostředí.

V některých případech, jak uvádí např. Nerudová, může daňová konkurence vést ke spontánní daňové harmonizaci, kdy sblížení zdanění je vyvoláno přesunem zdanění poplatníků do pro ně výhodnějších lokalit.¹⁹

Daňová konkurence generuje zodpovědnou daňovou politiku s nižším daňovým zatížením podnikatelských subjektů, která vytváří příznivé prostředí pro vyšší

¹⁹ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha, 2005. s.18. ISBN 80-7357-142-0.

ekonomický růst. Bez daňové soutěže se totiž vlády mohou chovat stejně jako monopol – uvalovat nadměrné daně. Daňová konkurence tedy vede k poklesu, nikoliv růstu daňových sazeb.

U daňové konkurence lze také argumentovat negativními stránkami daňové harmonizace, jak uvádí např. Nerudová:

- harmonizace vede k vyšším daňovým sazbám (není konkurenční tlak)
- harmonizace způsobuje pomalejší růst ekonomiky, tj. vyšší daňové sazby snižují celkovou produktivitu a odrazují zahraniční kapitál
- harmonizace nezabraňuje nadměrné expanzi ve veřejném sektoru
- harmonizace zasahuje do národní suverenity členských států
- harmonizace může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů zemí, které aplikují vyšší sazby daně a u nichž výnos z harmonizované daně tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu
- harmonizace představuje ztrátu fiskální autonomie členských zemí.²⁰

Shodná autorka uvádí i negativní dopady daňové konkurence. Například zvýšení daňového zatížení nemobilních faktorů, a to především práce a naopak snížení daňové zatížení vysoce mobilních faktorů, zejména kapitálu. Daňová konkurence vede též k nevhodné struktuře vládních výdajů, neboť vláda poskytuje nejrůznější pobídky, subvence a podpory, aby přilákala kapitál. Může vést k „ožebračování“ států, kdy poplatníci přesouvají svoji daňovou povinnost do právního systému s nižším daňovým zatížením a veřejné služby čerpají v právním systému s vysokým daňovým zatížením. Výsledkem se stává celkové zhoršení sumy sald veřejných financí. Může se stát nástrojem tlaku nejsilnějších ekonomik na úroveň světových cen. Silné a velké státy mohou ovlivňovat světové ceny a vylepšovat vlastní směnné relace. Nastává i situace, kdy si stát zvolí takovou daňovou soustavu, aby chránila domácí průmysl.²¹

Jejím vlivem může docházet k deformaci investičních toků, snížení efektivnosti při umístování zdrojů a představuje i určitá omezení při využívání výhod společného trhu.

²⁰ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha, 2005. s. 19. ISBN 80-7357-142-0.

²¹ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha, 2005. s. 21 – 22. ISBN 80-7357-142-0.

Současná daňová konkurence bující v Evropských společenstvích není záměrná, je pouze výsledkem selhání harmonizačního procesu. Dochází tak k daňové soutěži, která má své negativní stránky:

- vede k přesouvání daňového břemene z kapitálu na práci
- vede k nevhodné struktuře vládních výdajů, tj. státy poskytují pobídky namísto investic např. do veřejných služeb
- vede k neefektivnímu poskytování veřejných služeb
- může vést k ožebračování států (společnosti platí daně v jurisdikci s nízkým daňovým zatížením a využívají veřejných služeb v jurisdikci s vysokým daňovým zatížením)
- může deformovat toky finančních a reálných investic
- neumožňuje efektivní alokaci zdrojů
- neumožňuje plně těžit výhod, které jednotný trh poskytuje
- v jejím rámci může docházet k ovlivňování světových cen v případě velkých a silných států
- tzv. ring fencing, tj. situace, kdy je preferenční daňový režim striktně oddělen od domácího trhu, domácí země před tímto režimem chrání svou ekonomiku (režim explicitně, či implicitně vyjímá rezidenty z možnosti poskytování výhod)
- velmi nízká, či dokonce nulová efektivní sazby daně
- nedostatek transparentnosti daňového systému
- nedostatek efektivní výměny informací (zejména o poplatnících, kteří požívají výhod)

3.3.3. Teoretické a právní přístupy k daňové konkurenci a harmonizaci

V dnešním světě daně představují důležitou roli. Ovlivňují totiž jako mezinárodní pohyb investic a kapitálu, tak i pohyb pracovní síly. Firmy a podnikatelé mohou přesouvat své daňové základy do oblastí s příznivější daňovou politikou. Vlády těchto zemí mohou na tento problém různě reagovat. Buďto na danou daňovou konkurenci přistoupí a snaží se také přilákat nové investory prostřednictvím nižších daní anebo se mezi sebou mohou dohodnout na vzájemné kooperaci a harmonizaci svých daňových sazeb. Obě řešení mají své výhody a nevýhody.

Například Kubátová²² zastává názor, že konkurence obecně efektivnost zvyšuje,

²² Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha., 2006 s.158, Kubátová, K. *Daně – konkurence nebo harmonizace?* [online], [cit. 1.brezná 2009], Dostupný z WWW: <<http://www.cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466>>

ale již ne v oblasti daní, kde trh selhává. Argumentují tím, že daně nejsou placeny na základě tržního principu „něco za něco“, ale podle principu platební schopnosti, podle které daňový poplatník nemá nárok na ekvivalentní protihodnotu za svou odvedenou daň. Proto mohou své daně zaplatit v jiné zemi s nižšími daňovými sazbami, kde státu odvedou co nejméně. To může vést k obcházení daňových zákonů, vyhýbání se daňové povinnosti a tudíž k neefektivnosti a snížení rozpočtových příjmů.

Jejich oponentem je Petr Mach z Centra pro ekonomiku a politiku. Ten se domnívá, že konkurence mezi státy je analogií tržní konkurence mezi výrobky: *„Když si politici stěžují, že jejich zemi daňová konkurence poškozuje, je to obdobné "poškození", které pocituje provozovatel donedávna monopolního obchodu s nekvalitními službami, když se buď musí přizpůsobit anebo odejít z trhu. Je to tedy "poškození" ve prospěch spotřebitele.“*²³

Podobný názor zastával také Milton Friedman: Konkurence mezi národními vládami ve veřejných službách, které poskytují, v daních, které ukládají, je stejně produktivní jako soutěž mezi jednotlivci nebo podniky ve zboží a službách, které nabízejí k prodeji a cenách, za které je nabízejí²⁴

Otázkou efektivnosti daňové konkurence ve veřejném sektoru se zabýval také L. Kovacs, který dle své povahy klasifikuje daňovou konkurenci na:

-**pocitivou** – vyplývající z rozdílné úrovně celkového daňového zatížení, která je výsledkem preferencí voličů, jež přikládají stupni zabezpečení veřejných statků, vzdělávacímu systému, infrastruktuře a výkonnosti veřejných institucí,

-**škodlivou**, jestliže je zaměřena na přetahování zahraničního kapitálu při současné ochraně národního trhu a vytváří tak podmínky pro zvýšení nezaměstnanosti

-**spornou**, která je na rozhraní škodlivé a pocitivé a která se hlavně týká vlačnosti předávání daňových informací a příp. prolomení bankovního tajemství²⁵

Z hlediska práva EU upravuje daňovou harmonizaci a konkurenci již primární členskými státy dle země původu. V sekundárním právu upravují daňové otázky nařízení, jako právní normy platné v jednotlivých státech a směrnice, které členské státy implementují do svých národních daňových soustav. Řešení mezinárodních sporů v daňové oblasti spadá do kompetencí Evropského soudního dvora.

²³ Mach, P. *Daňová konkurence musí být zachována*[online], [cit. 1.března 2009] Dostupný z WWW: <http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=417&PHPSESSID=81606d0c094934716161342a0a7a3f5a>

²⁴ MITCHEL D. *Tax competition and fiscal reform: Rewarding pro-growth tax policy.* [online], [cit. 1.března 2009] Dostupný z WWW: <http://www.cato.org/events/russianconf2004/papers/mitchell.pdf>

Odraz daňových teorií, daňová politika včetně faktorů jí ovlivňujících, požadavky daňové harmonizace a daňová konkurence se v národních podmínkách realizuje prostřednictvím daňové praxe, která bezprostředně působí na ekonomické subjekty. Pro českou i slovenskou daňovou soustavu shodně platí, že vznikly v důsledku daňových reforem v tranzitivních ekonomikách a všechny etapy svých daňových reforem byly realizovány v přibližně stejné době. Zatímco národní úprava nepřímých daní je zásadně omezena požadavky harmonizace v rámci EU, daňová autonomie u přímých daní umožňuje oběma státům vystupovat jako konkurenční partner na společném trhu. Záměry v oblasti ekonomické i fiskální politiky se projevují v konkrétních zákonných úpravách, které, jak bude uvedeno dále, poskytují daňovým subjektům různých zemí odlišné podmínky.

²⁵ Široký, J. Daně v Evropské unii. Projev o konkurenci ve Vídni 19.10.2005., Praha, 2005. s. 29. ISBN 978-80-7201-649-5.

4. Atributy modelového podniku

Modelový podnik vznikl v průběhu roku 2005 jako společnost zde neurčeného vlastníka. V průběhu roku 2005 a 2006 se zabývala činností nesouvisející se zemědělskou činností. V roce 2007 došlo k převodu obchodního podílu na současnou mateřskou společnost, zabývající se kombinovanou rostlinnou a živočišnou výrobou. Má právní formu společnosti s ručením omezeným s upsaným a splaceným základním kapitálem 200 tis. Kč. V průběhu roku 2005 a 2006 došlo k vykázání daňové ztráty, která se kryje s upsaným základním kapitálem. Zřizovací výdaje společnosti nepřesáhly částku rozhodnou pro odepisování dle ZDP a předchozí vlastník je zcela zahrnul do výdajů. Daňová ztráta roku 2005 a 2006 se shoduje se ztrátou účetní.

Jednotka provozuje dvě činnosti: provoz chovu prasat a počínající provoz mechanizační, konající dodavatelské práce v rostlinné výrobě. Pro hodnocení dopadu daní je zvoleno několik vstupních podmínek:

1. Podnik má, vzhledem k úvěrovému zatížení a zájmům mateřské společnosti zájem na vytváření určitého zisku a daňového základu
2. Účetní odpisy se rovnají odpisům daňovým (v české daňové soustavě nevýznamné, ale v jiných může působit) a za dlouhodobý majetek považuje podnik majetek s vstupní cenou přesahující 10 tis. Kč a veškerý majetek, u kterého tak stanoví ZDP. U majetku, který není dlouhodobým majetkem dle ZDP, postupuje jednotka tak, jako by jím byl.
3. Podnik vytváří rezervy na opravy majetku dle zák. č. 593/1992 Sb., dle téhož zákona tvoří opravné položky v maximální uznatelné výši.
4. Hodnota zásob na skladě (s výjimkou zvířat) koncem zdaňovacího období se blíží nule.
5. Procento škod nepřesahuje výši uvedenou ve vnitropodnikové směrnici.
6. Ocenění vlastní produkce probíhá ve vnitropodnikových předem stanovených cenách, které se blíží skutečným nákladovým cenám (česká daňová soustava ponechává značnou volnost ve stanovení úrovně vnitropodnikových cen), pro tyto účely je užitá cena na úrovni přímých nákladů včetně výrobní režie, která se abstrahuje od možnosti stanovení cen na úrovni reprodukční pořizovací ceny
7. Nebyla poskytnuta žádná dotace (v úvahu připadá dotace pojištění, dotace na likvidaci uhynulých zvířat, dotace úroků nebo dotace na pořízení

dlouhodobého majetku).

8. Technologická provázanost obou podnikových provozů nemá daňový dopad

V lednu 2007 nabyt podnik ve velké privatizaci ve splátkovém režimu na 30 let samostatně vymezenou jednotku – areál chovu prasat vzniklý rekonstrukcí bývalého velkokapacitního teletníku a výkrmny skotu. Nabývací cena pro daňové účely se shoduje s účetní cenou u předávajícího subjektu a podnik neobdržel slevu pro nabyvatele privatizovaného majetku v zemědělské prvovýrobě, uskutečnil se pouze převod majetku bez závazků. Sestává se z majetku uvedeného v následující tabulce:

Tab.č. 1 - Soupis privatizovaného dlouhodobého majetku

Odchovna prasat	4 572 tis. Kč
Výkrmna prasat	9 933 tis. Kč
Přípravna	315 tis. Kč
2 velké jímky	1 025 tis. Kč
Malá betonová jímka	30 tis. Kč
Administrativní budova	387 tis. Kč
Garáže	471 tis. Kč
Kotelna	174 tis. Kč
Kafilerní box	11 tis. Kč
2 nadzemní jímky z lehkých hmot	1 230 tis. Kč
Celkem nemovitý majetek odepisovaný	1 148 tis. Kč
Pozemky pod budovami	30 tis. Kč
Nedokončená technologie větrání výkrmna	2 530 tis. Kč
Celkem majetek neodepisovaný	2 560 tis. Kč
Technologie krmení (50% odchovna 50 %výkrmna)	1 049 tis. Kč
Technologie větrání odchovna	903 tis. Kč
Ventilace a výkrm	471 tis. Kč
Čerpadla na kejdu 3 ks	147 tis. Kč
Vysokotlaký čistící stroj	89 tis. Kč
Náhradní generátor energie	65 tis. Kč
Celkem movitý majetek odepisovaný dle ZDP	2 724 tis. Kč
Křovinořez	16 tis. Kč
Automatická pračka	11 tis. Kč
Ohřívač TA 40	36 tis. Kč
Míchací zařízení	20 tis. Kč
Čerpadla na vodu 3 ks	61 tis. Kč
Celkem drobný majetek odepisovaný dle §24 ZDP	44 tis. Kč

a dále majetek odepisovaný přímo do spotřeby (nastřelovací pistole, přímotopy, napáječky) v hodnotě 30 tis. Kč, tedy celkem hodnota privatizovaného majetku 23 606 tis. Kč.

Klíčové nemovitě objekty jsou odchovna a výkrmna. Odchovna má 5 sekcí a využívá se k chovu prasnic (600 krmných míst), prasniček (120 krmných míst), selat v předvýkrmu (2080 krmných míst) a dočasných přebytků prasat ve výkrmu (120 krmných míst). Dle plošného rozdělení připadá 60% objektu na prasnice a selata do odstavu, 20% na předvýkrm a po 10% na výkrm na prasničky. Objekt výkrmny má

2 650 krmných míst. Z dalších objektů podnik pronajímá garáže a část administrativní budovy jinému subjektu (z plochy administrativní budovy připadá většina na jiné než administrativní činnosti), objekt přípravný je zcela nevyužitý, resp. pouze jako odkladiště nepotřebného majetku. Nedokončenou technologii větrání uvedla jednotka do provozu v březnu 2007, přičemž fakticky byla v činnosti již od začátku roku s právními vadami.

V průběhu roku 2007 realizoval podnik následující investiční akce:

1. v červnu 2007 zprovoznil linku na mokré krmení SCHAUER v hodnotě 2 805 tis. Kč a souvisejícím technickým zhodnocením objektu výkrmny ve výši 306 tis. Kč. Celková částka investice včetně DPH činí 3 702 tis. Kč

2. v listopadu 2007 zakoupil mobilní nádrž na přísady ke krmení – 59 tis. Kč

3. v březnu 2007 zakoupil počítač včetně tiskárny – 61 tis. Kč a notebook – 31 tis. Kč, ve stejném období programy MS OFFICE 12 tis. Kč a Teamviewer 32 tis. Kč a program KU prasat za 30 tis. Kč. Uvedený nehmotný majetek eviduje jako soubor (celkem 74 tis. Kč)

4. V dubnu 2007 si na leasing pronajal osobní auto FABIA v ceně včetně navýšení a pojistného 343 tis. Kč s dobou splatnosti 36 měsíců, okamžitým uvedením do provozu a hodnotou pronajatého majetku 290 tis. Kč.

5. V prosinci 2007 zakoupila společnost cisternu s hadicovým aplikátorem a rozmetadlo hnoje a kompostu (pořizovací cena 1 800 tis. Kč, nové, evidováno jako soubor) a dále použitý traktor Fendt 716 v ceně 100 tis. Kč
V lednu 2007 zakoupil podnik na úvěr stádo prasat, oceněné v kupní smlouvě:

Tab. č. 2 – Soupis nakoupených zvířat dle kategorií

<i>Prasnice</i>	<i>571 ks po 6 tis. Kč</i>	<i>3 426 tis. Kč</i>
Kanci	2 ks po 10 tis.Kč	20 tis. Kč
Prasničky	232 ks v průměrné váze 115 kg, 50Kč/kg	1 334 tis. Kč
Selata do odstavu	980 ks	200 tis. Kč
Selata v předvýkrmu	1743 ks/29 000 kg, 55 Kč/kg	1 595 tis. Kč
Prasata ve výkrmu	2331 ks/149 500 kg, 33 Kč/kg	4 901 tis. Kč
<i>Celkem</i>		<i>11 476 tis. Kč (12 050 včetně DPH)</i>

Podnik uzavřel 3 úvěrové smlouvy:

- a) investiční úvěr na technologii krmení: 3 700 tis. Kč
- b) úvěr na nákup zvířat: 12 000 tis. Kč
- c) kontokorentní úvěr: 5 000 tis. Kč s průměrným stavem čerpání 80%

Všechny úvěry jsou úročeny čtvrtletní sazbou (použity sazby 6,00-6,12-6,08-6,82) a k první splátce dochází k datu 31. 12. 2007. Podnik zahájil tvorbu rezervy na opravy střechy, opláštění a podlah v odchovně prasat s celkovým rozpočtem 1 500 tis. Kč a s předpokládaným rokem zahájení 2010.

V daném období realizoval podnik tržby uvedené v následující tabulce:

Tab.č. 3 – Soupis tržeb za vlastní výroby

a) jateční prodej zvířat	8 022 ks	859 700 kg	V průměrné ceně 30,93
b) prodej prasnic	162 ks	36 454 kg	V průměrné ceně 21,30
c) prodej předvýkrmu	1 603 ks	38 849 kg	V průměrné ceně 57,28
d) drobný prodej	558 ks	31 573 kg	V průměrné ceně 31,24
e) prodej kejdy		1 931 t	Ve sjednané ceně 2 000 Kč

Dosáhl tedy tržeb z vlastní produkce ve výši 30 813 tis. Kč z realizace zvířat, 3 862 tis. Kč z realizace kejdy a 776 tis. Kč z brakace základního stáda. Z prodeje služeb (pronájem nemovitostí) dosáhl tržeb 200 tis. Kč a celkové tržby tedy činí 35 651 tis. Kč. Na své výstupy vynaložil náklady uvedené v následující tabulce č. 4 a 5 .

V uvedeném období současně proběhl obrat zvířat uvedený v tabulce č. 6.

Tab.č. 4 - Vynaložené náklady dle kategorií zvířat

<i>Prasnice a selata do odstavu:</i>		
	423 t x 6 079 Kč	2 571 tis. Kč
Krmná směs KPK		
Krmná směs KPK PCH	37 t x 8 639 Kč	320 tis. Kč
Krmná směs KPB	169 t x 7 318 Kč	1 237 tis. Kč
Krmná směs KA	3 t x 8 303 Kč	25 tis. Kč
Doplňková krmiva		42 tis. Kč
Veterinární výkony včetně léčiv		808 tis. Kč
Inseminační dávky		260 tis. Kč
Drobné položky		80 tis. Kč
Mezisoučet (výrobní spotřeba)		5 343 tis. Kč
Mzdové náklady (6 pracovníků, 80% mzdy)		880 tis. Kč
Sociální a zdravotní pojištění		308 tis. Kč
Celkem přímé náklady		6 531 tis. Kč

Selata v předvýkrmu:		
Krmné směsi PRESTARTÉR	35 t x 17 585 Kč	615 tis. Kč
Krmné směsi ČOS	211 t x 9 079 Kč	1 916 tis. Kč
Krmné směsi A1	218 t x 7 637 Kč	1 665 tis. Kč
Doplňková krmiva		75 tis. Kč
Veterinární výkony včetně léčiv		608 tis. Kč
Mezisoučet (výrobní spotřeba)		4879 tis. Kč
Mzdové náklady (6 pracovníků, 15% mzdy)		165 tis. Kč
Sociální a zdravotní pojištění		58 tis. Kč
Celkem přímé náklady		5 102 tis. Kč
Prasata ve výkrmu:		
Pšeničný šrot	359 t x 3 922 Kč	1 408 tis. Kč
Ječný šrot	455 t x 3 840 Kč	1 747 tis. Kč
Koncentráty	235 t x 9 449 Kč	2 221 tis. Kč
Krmná směs A2	710 t x 7 340 Kč	5 211 tis. Kč
Krmná směs A3	226 t x 5 958 Kč	1 346 tis. Kč
Veterinární výkony včetně léčiv		155 tis. Kč
Mezisoučet (výrobní spotřeba)		12 088 tis. Kč
Mzdové náklady (1 pracovník)		180 tis. Kč
Sociální a zdravotní pojištění		63 tis. Kč
Celkem přímé náklady (zde se zohledňuje pouze půlroční provoz krmné linky SCHAUER)		12 331 tis. Kč
Prasničky:		
Krmná směs PCH2	218 t x 7 176 Kč	1 564 tis. Kč
Veterinární výkony		30 tis. Kč
Mezisoučet (výrobní spotřeba)		1 594 tis. Kč
Mzdy (6 pracovníků, 5%)		55 tis. Kč
Sociální a zdravotní pojištění		19 tis. Kč
Celkem přímé náklady		1668 tis. Kč
Celkem přímé náklady všech kategorií		25 632 tis. Kč

Tab.č. 5 - Režijní náklady s výjimkou odpisů

<i>Spotřeba paliv a pohonných hmot</i>	127 tis. Kč
Spotřeba elektrické energie	1 140 tis. Kč
Likvidace odpadů	144 tis. Kč
Leasing	87 tis. Kč
Daňově uznatelný odpis pohledávky (500 tis.Kč, spl. 20.2.)	100 tis. Kč
Účetní a právní služby	80 tis. Kč
Daně a poplatky nákladové	94 tis. Kč
Odhad ostatního materiálu a služeb	80 tis. Kč
Mezisoučet výrobní spotřeba	1 852 tis. Kč
Mzdové náklady (1 technik, 1 údržbář, 2 noční hlídači)	796 tis. Kč
Sociální a zdravotní pojištění	279 tis. Kč
Mezisoučet osobní náklady	1 075 tis. Kč
Pojištění	256 tis. Kč
Ostatní finanční náklady	97 tis. Kč
Úroky	1 121 tis. Kč
Mezisoučet finanční náklady	1 474 tis. Kč
Celkem režijní náklady	4 401 tis. Kč
Celkem náklady bez odpisů, změn stavu, aktivace a škod	30 033 tis. Kč
Hospodářský výsledek bez uvedených vlivů	5 618 tis. Kč

Tab.č.6 -Dopad změny stavu zvířat na hospodářský výsledek

<i>Selata do odstavu (ocenění 180 Kč/kg)</i>				<i>Dopad do hosp. výsledku</i>
Nákup	980 ks		200 000 Kč	
Narození	14 101 ks		2 538 180 Kč	
Převod do předvýkrmu	11 252 ks	67 512 kg	12 175 760 Kč	
Úhyny (norma 20%)	2 754 ks		495 720 Kč	
Konečný stav	1 075 ks		193 500 Kč	
Přírůstek		56 260 kg	10 126 800 Kč	12 169 260 Kč
<i>Selata v předvýkrmu (ocenění 32 Kč/kg)</i>				
Nákup	1 743 ks	29 000 kg	1 595 000 Kč	
Převod ze selat	11 252 ks	67 512 kg	12 175 760 Kč	
Převod do výkrmu	8 229 ks	250 996 kg	15 072 310 Kč	
Převod do prasniček	612 ks	22 566 kg	1 355 088 Kč	
Prodej	1 753 ks	72 140 kg	4 332 007 Kč	
Úhyny (norma 10%)	661 ks	9 002 kg	540 570 Kč	
Konečný stav	1 740 ks	26 100 kg	1 567 809 Kč	
Přírůstek		284 282 kg	9 097 024 Kč	4 224 447 Kč
<i>Prasata ve výkrmu (ocenění 24 Kč/kg)</i>				
Nákup	2 331 ks	148 500 kg	4 901 000 Kč	
Převod z předvýkrmu	8 229 ks	250 996 kg	15 072 310 Kč	
Prodej	8 103 ks	861 407 kg	29 503 189 Kč	
Úhyny (norma 5%)	260 ks	13 730 kg	470 252 Kč	
Konečný stav	2 293 ks	137 600 kg	4 717 581 Kč	
Přírůstek		613 238 kg	14 717 712 Kč	-15 255 729 Kč
<i>Prasničky (ocenění 36 Kč/kg)</i>				
Nákup	232 ks	26 680 kg	1 334 000 Kč	
Převod z předvýkrmu	612 ks	22 566 kg	1 355 088 Kč	
Prodej	274 ks	25 563 kg	1 181 266 Kč	
Převod do prasnic	239 ks	35 850 kg	1 656 628 Kč	
Úhyny (norma 5%)	31 ks	2 119 kg	97 919 Kč	
Převod na dovýkrm	96 ks	2 782 kg	128 556 Kč	
Konečný stav	204 ks	23 460 kg	1 083 727 Kč	179 823 Kč
<i>Prasnice</i>				
Nákup	571 ks		3 426 000 Kč	
Aktivace	239 ks		1 656 628 Kč	
Prodej, úhyny	240 ks		1 555 549 Kč	
Konečný stav	570 ks		3 527 079 Kč	-1 555 549 Kč

Zůstatek vnitropodnikového obrátu se tedy činí 237 tis. Kč při rámcovém zachování objemu produkce mezi začátkem a koncem roku. Uvedenou částku lze považovat za statistickou chybu a v dalších výpočtech ji pominout

Odpisové varianty pro základní stádo prasat:

Ke konci roku má podnik ve stavu 403 ks prasnic nakoupených a 160 ks prasnic z vlastní aktivace. Uplatnitelný odpis se pohybuje od částky 705 tis. Kč (rovnoměrné odepisování) po částku 1 287 tis. Kč při zrychleném odepisování a uplatnění zvýšeného 10% odpisu.

Další údaje rozhodné v některé z daňových soustav pro stanovení základu daně:

1. ke konci roku zbývalo pracovníkům 70 nevyčerpaných dnů dovolené s průměrnou hodinovou mzdou 100 Kč.
2. jednotka nemá povinnost auditu účetní závěrky, za zpracování účetní závěrky zaplatila 10 000 Kč a za služby daňového poradce 20 000 Kč.
3. v účetnictví jednotky je zahrnut závazek za mateřskou společností splatný

k 30. 11. 2005, který v době vzniku ovlivnil daňový základ. Dle právního titulu, podle kterého vznikl, přesahuje promlčecí lhůta datum 31. 12. 2008. Celková hodnota závazku tvoří 50 000 Kč.

4. podnik v uvedeném období poskytl 2 dary:

- dar obecnímu úřadu pro účely sboru dobrovolných hasičů 20 000 Kč
- dar místnímu sportovnímu klubu (zájmovému sdružení) pro účely mládežnického sportu 20 000 Kč

5. jeden z pracovníků podniku je poživitelem částečného invalidního důchodu

6. objem sociálního pojištění, zúčtovaný za období prosinec 2007, uhradil podnik po datu 31.1. 2008, a to ve výši 51 120 Kč (pojistné placené zaměstnavatelem) a 15 734 Kč (pojistné sražené zaměstnancům)

Tvorba modelu vychází z následujících omezení:

a) omezení legislativní

Model je postaven na daňové legislativě platné k 31.12. 2007 a veškeré zde uvedené výdajové položky mají charakter výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Z porovnání legislativy roku 2007 a 2008 vycházejí následující rozdíly:

- vzhledem k nulové výši vlastního kapitálu nepřipadá v úvahu daňová uplatnitelnost úroků z úvěru v modelované částce 1 121 tis. Kč

- pro osobní automobil uvažovaná leasingová smlouva podmínku uplatnitelnosti nájemného a patrně by v této podobě vůbec nebyla uzavřena (volba jiného splátkového kalendáře nebo způsobu financování, jak je uvedeno dále)

- novela zákona o rezervách nepřipouští tvorbu opravné položky k pohledávce v uvedené rozvahové výši

- novela zákona o dani z příjmů již nepovažuje základní stádo v uvedených pořizovacích cenách za dlouhodobý hmotný majetek. Při odepisování by se tedy vycházelo z vlastního odpisového plánu, který by se mohl od odpisů dle ZDP lišit oběma směry. Účetní předpisy připouštějí např. vzorec (pořizovací cena-předpokládaná tržní cena)/předpokládaná doba užití, čímž se uplatněný odpis sníží cca o 200 tis. Kč. Předpoklad jednorázového odepsání je možno vyloučit vzhledem k daňové neobhajitelnosti časové souvislosti nákladů a výnosů. Způsob odepisování základního stáda vychází z odpisu kusového, protože je pro podnik výhodnější, než hromadný.

b) omezení technická

- zpeněžování produkce vychází z cen roku 2008, dle následující tabulky v dlouhodobém měřítku lehce podprůměrných::

Tab.č. 7 – Zpeněžování prasat za delší časové období (Kč/kg)

<i>Položka</i>	<i>2003</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>
Prasata výkrm	29,84	32,54	32,42	32,19	29,23	30,93
Selata	58,2	60,4	60,58	65	55,94	57,28
Prasnice	19,9	23,87	26,58	24,36	20,64	21,3

Příčemž uvedené ceny vycházejí ze stejné struktury odběratelů v regionech Jihomoravský kraj a Vysočina.

- do tržeb je zahrnuta částka 3 862 tis. Kč za prodej kejdy. Předpoklad je postaven na existenci odebírající firmy, která má pro tento materiál dle svých osevních plánů a zemědělské legislativy využití a dále na porovnání obsahu živin oproti průmyslovým hnojivům s následnou cenovou relací (cca ¼ ceny průmyslového hnojiva). Nebudou-li uvedené předpoklady splněny, podnik pravděpodobně nedosáhne žádných tržeb a naopak bude vynakládat prostředky na odvoz a skládkování

- úroveň vstupů krmiv ovlivňují konjunkturální vlivy v rostlinné výrobě, kdy cenu krmných směsí ovlivňuje vysoká cena vstupů pocházejících ze sklizně roku 2007 a mírně stoupá až do srpna 2008. K poklesu dochází až v posledním čtvrtletí roku (např. směs KPB z 6 530 Kč na 4 530 Kč, směs KPK z 8 850 Kč na 7 650 Kč, směs A2 z 7060 Kč na 6010 Kč, šrot pšeničný i ječný z 5 400 Kč na 2 850 Kč, směs A1 z 8 270 Kč na 6470 Kč). V úrovni cen I. poloviny roku je naprosto nemožné, aby podnik dosáhl kladného hospodářského výsledku.

5. Analýza dopadu přímých daní v různých daňových soustavách

Slovenská daňová soustava vykazuje určité shodné prvky s daňovou soustavou českou, za které je možno považovat:

- v oblasti nepřímých daní obdobná pravidla pro daň z přidané hodnoty a spotřebních daní, jak již vyplývá z mezinárodních požadavků na harmonizaci daňových soustav EU

- v oblasti přímých daní vychází ZDP obou republik obecně ze zákona č. 586/1992 Sb., ve znění platném k 1. 1. 1993. Slovenská strana do tohoto zákona zahrnuje i ustanovení zákona o rezervách (resp. opravných položkách), které česká strana upravuje samostatným právním předpisem.

Naopak Slovensko ve své legislativě sloučilo oblast ostatních přímých daní (daň silniční, daň z nemovitostí) s povinnými platbami, které ČR považuje za poplatky (např. poplatek za užívání veřejného prostranství, poplatek ze psů poplatky spojené s hracími automaty) v zákoně č. 582/2004 Z.z., o místních daních (z hlediska daňové teorie tak postupuje čistším způsobem). Úprava dle uvedeného zákona se liší dle jednotlivých místních daní, v některých případech (daň z nemovitostí), je přímo předepsána zákonem, jinde se stanovují pouze určitá pravidla konstrukce místních daní. Oblast místních daní je ve správě ÚSC tak, jak uvedený zákon na ně deleguje pravomoc – vlastní stanovení daně tak neupravuje zákon. Soustava poplatků správních, místních nebo jiných v oblasti realizace určitých práv zůstává zachována tak, kde problematiku již neupravuje zákon o místních daních. Slovensko dále zrušilo tzv. „malé daně“, daň dědickou, darovací a z převodu nemovitostí.

Daňová správa vychází ze zákona SNR č. 511/1992 Zb., který svoji strukturou odpovídá zákonu č. 337/1992 Sb. v české daňové soustavě, samozřejmě s národními odlišnostmi.

Při porovnání české a slovenské daňové soustavy lze vycházet ze společného východiska, které zákony o dani z příjmů uvádějí. České právo tak uvádí: „Základem daně je rozdíl, o které příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období upravené podle následujících odstavců“²⁶ a dále „Pro zjištění základu daně se vychází:

a) z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních

²⁶ Zákon č. 586/1992 Sb. §23 odst. 1

účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.²⁷

Slovenské zákonodárství ve stejné souvislosti uvádí: (při zjišťování základu daně nebo daňové ztráty se vychází „b) u poplatníka účtujícího v soustavě podvojného účetnictví z výsledku hospodaření.“²⁸

Obě daňové soustavy tedy vycházejí v daném modelovém příkladu z výsledku hospodaření tak, jak jej definuje národní zákon o účetnictví a navazující podzákoné předpisy, resp. účetní standardy.

Pro účely porovnání obou národních soustav (v návaznosti účetního hospodářského výsledku a daňového základu při respektování vstupního předpokladu, že účetní jednotka vede tzv. „daňové účetnictví“) lze rozdíly mezi daňovými soustavami shrnout do dvou zásadních problémových okruhů (vymezených dle výkazu CASH FLOW)

1. položky, které snižují majetek nebo zvyšují vnější zadlužení (peněžní operace), pokud se týkají výsledku hospodaření. Předmětem zkoumání se zde stává daňová znatelnost výdajů, uplatněných v nákladech dle národních účetních předpisů
2. položky, které snižují ocenění majetku společnosti nebo zvyšují její vnitřní zadlužení. Z účetního hlediska je lze rozdělit do skupin na amortizaci dlouhodobého majetku, tvorbu rezerv, opravných položek a dohadných účtů (z hlediska daňového nezáleží na tom, jak příslušná účetní soustava konkrétní položku uvádí).

Při přijetí obecného faktu, že převážná většina daňových soustav uvádí daňový základ jako rozdíl mezi příjmy podléhající dani a výdaji na dosažení příjmů (resp. na dosažení, zajištění a udržení příjmů), korigovaný o položky dle národních legislativ²⁹, lze za z kvantitativního hlediska rozhodující považovat rozdíly uvedené v bodě 2 (u uváděného typového příkladu se výdaje na dosažení příjmů považují až na malé výjimky za konstantní). V těchto položkách také dochází k nejvýraznějším rozdílům mezi národními legislativami, jak je uvedeno dále.

V položce amortizace je možno zaznamenat následující kvantifikovatelné faktory ovlivňující rozdíly daňový základu mezi ČR a SR:

1. samotné vymezení pojmu „odepisovaný majetek“

²⁷ Zákon č. 586/1992 Sb. §23 odst. 2

²⁸ Zákon č. 595/2003 Z.z. § 20 odst. 1 písm. b)

²⁹ Zákon č. 586/1992 Sb. §26 odst. 1

2. vyčíslení vstupní ceny odepisovaného majetku (oceňování pro daňové účely)
3. doba odepisování (příp. předpokládané životnosti) a algoritmus výpočtu odpisů po dobu odepisování
4. výjimky v odepisování (zvýšení, snížení, zákaz odepisování, odlišný režim, limity) a pravidla pro jejich uplatnění
5. způsob odepisování majetku, který příslušný zákon o dani z příjmů nepovažuje za dlouhodobý majetek, který však dle účetních předpisů dlouhodobým odepisovaným majetkem je nebo být může.

5.1. Pojem odepisovaný majetek

Zákon č. 586/1992 Sb. rozumí pojmem hmotný majetek

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b) budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem
- c) stavby....
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena (§29) je vyšší než 40 000 Kč³⁰

Dle ZDP SR se (hmotným majetkem odepisovaným pro účely ZDP) rozumí

- „a) samostatné movité věci, případně soubory movitých věcí, které mají samostatné technicko-ekonomické určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 30 000 Sk a provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b) budovy a jiné stavby
- d) zvířata uvedená v příloze,

Z porovnání uvedených definic plynou dva kvantifikovatelné rozdíly. V první řadě u položky samostatně movitých věcí požaduje nižší hranici případné uplatnitelnosti jako uznatelný náklad (při kurzu SKK k CZK k 31. 12. 2008 se jedná o částku 26 800,50 Kč tedy při upevňování SKK bylo zřejmě záměrem zákonodárce postavit hranici DHM na úrovni odpovídající CZK 20 000). V modelovém případě (viz kapitola 4) se tak do dlouhodobého majetku přesouvají: Ohřívač TA 40 36 tis. Kč a notebook v ceně 31 tis. Kč

Rozdíly ve vymezení základního stáda, jak již bylo konstatováno výše, plynou z aplikace novely ZDP ČR (482/2008 Sb.) zpětně pro zdaňovací období započaté roku 2008. V letech 1993 až 2007 podávaly daňové zákony obou států pro zkoumaný příklad shodnou definici (základním stádem se rozuměly vybrané druhy zvířat, resp. v české daňové soustavě i další v návaznosti na plnění určitých předpokladů, bez ohledu na pořizovací cenu. V obou případech zahrnoval výčet základní stádo prasat). Českému poplatníkovi se zde rozšiřuje variabilita chování, přičemž slovenskému zůstává zachována (jaro relativně samostatná oblast uvedeno v příloze).

Nehmotný majetek vymezuje zák. č. 586/1992 Sb. pro rok 2007 i 2008 jako nehmotný majetek vymezený v zákoně o účetnictví, úplatně nabytý nebo vytvořený ve vlastní režii za účelem obchodování, a dále jmenovitě uvádí např. software, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, zřizovací výdaje). Zákon č. 595/2003 Z.z. postupuje obdobně. Rozdíl se nalézá pouze v limitu pořizovací ceny (CZK 60 000 resp. SKK 50 000 tedy CZK 44 677,50, Slovensko tudíž i zde stanovuje přísnější limity. Modelový podnik obsahuje pouze položku software, kterou obě daňové soustavy považují za DNM odepisovaný.

U technického zhodnocení DHM postupují obě daňové soustavy shodně s rozdílným limitem (CZK 40 000 a SKK 30 000) a dodatkem v české daňové soustavě, kdy se za technické zhodnocení požadují i částky hranici nepřesahující dle rozhodnutí poplatníka (v modelovém příkladu uvádím technické zhodnocení v roce uvedení do užívání, tvořící tedy součást vstupní ceny).

5.2. Oceňování pro daňové účely

V uvedených případech obě daňové soustavy oceňují majetek nabytý úplatně pořizovací cenou (vymezenou v národních účetních předpisech, resp. účetních standardech s různou mírou podrobnosti (např. v ČR §47 vyhl. č. 500/2002 Sb. a čl. 3 účetního standardu pro podnikatele č. 13, v SR §25 zákona č. 431/2002 Z.z. a návazně §20 Opatření MFSR č. 23054/2002-92). Rozdíl v ocenění plyne pouze v zahrnování investičních dotací do pořizovacích cen, kdy dle §47 odst. 4 vyhl. č. 500/2002 Sb. požaduje snížení pořizovací ceny o přijatou dotaci, zatímco §17 odst. 2 písm. f) zák. č. 595/2003 Z.z. Obě daňové soustavy uvádějí fakultativní zahrnutí úroků z úvěru do uvedení do užívání do ceny majetku (variantně výdajová položka), proto s nimi ani v modelovém příkladu není počítáno. Shoda panuje i v ocenění majetku vyrobeného vlastní činností vlastními náklady (aktivace prasat).

³⁰ Opatření Ministerstva financí Slovenskej republiky č. 23054/2002-92 §20 odst. 4

5.3. Doba odepisování a algoritmus výpočtu odpisů po dobu odepisování

Česká daňová soustava vymezuje (počítaje v to skupinu 1A, použitelnou dle přechodných ustanovení) 7 daňových skupin pro odepisování hmotného majetku, přičemž v modelovém příkladu je uvedeno 5 z nich, které lze v zemědělském podniku vždy reálně očekávat. Nejvýznamnějšími z hlediska objemu i uplatněných odpisů, jak je doloženo v příloze č. I. je skupina 2, zahrnující převážnou většinu zemědělských strojů a technologií, resp. též dopravní prostředky, a skupina 5 – budovy a stavby mimo budov z lehkých hmot. Uplatnění skupiny 1 (vzhledem ke změnám v zařazení základního stáda zvířat) závisí na bližší specifikaci zemědělské činnosti, skupina 4 (převážně budovy a stavby z lehkých hmot a některé prvky infrastruktury) mívají spíše doplňkový charakter. Skupina 3 se v zemědělských podnicích vyskytuje v malém množství (uveden např. náhradní transformátor nebo mobilní nádrž), se skupinou 6 se prakticky nesetkáváme (nejpravděpodobnější, kanceláře, bývají přímo propojeny s výrobními prostory, které v objektech převažují-s touto variantou počítá i v modelový podnik). Slovenská daňová soustava zná 4 daňové skupiny, přičemž skupiny 1-3 dle ZDP SR odpovídá svým obsahem analogickým českým daňovým skupinám přinejmenším v rozsahu uvedeném u modelového podniku (rozdíly se nacházejí např. v zařazení osobních nebo nákladních automobilů do 1,5 t, které ZDP SR zařadí do skupiny 1, ČR do skupiny 2, přechodně též 1A). Slovenská skupina 4 obsahově odpovídá českým skupinám 4-6.

Obě daňové soustavy znají rovnoměrné a zrychlené odepisování. Při rovnoměrném odepisování český poplatník v 1. roce uplatní sazbu odlišnou od let následujících (o málo nižší než $\frac{1}{2}$ sazby v následujících letech). Po zbytek odepisování (není-li realizováno technické zhodnocení) zůstává sazba konstantní. Slovenský poplatník určí odpis každým rokem jako podíl vstupní ceny. Sazba se tedy po dobu odepisování nemění a s výjimkou případů technického zhodnocení zcela odepsaného majetku ztrácí tento termín u rovnoměrného odepisování svůj obsah. Porovnání odepisových sazeb při rovnoměrném odepisování je uvedeno v příloze č. I.

Při zrychleném odepisování postupují obě daňové soustavy shodným algoritmem: v prvním roce odepisování jako podíl vstupní ceny a přiřazeného počtu let (viz příloha č. II. sloupec 2 pro ČR a příloha č. III. sloupec 6 pro SR), v dalších letech jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny daňové a rozdílu mezi počtem let odepisování a počtem let, kdy již byl odepisován, zvýšeným o 1. Ve všech případech bez zohlednění vlivu technického zhodnocení.

U nehmotného majetku postupuje český poplatník dle §32a odst. 4 a odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., pro software uvedené v attributech modelového podniku ze vstupní ceny 74 tis. Kč. Odepisování provádí po dobu 36 měsíců s přesností na kalendářní měsíce, počínaje měsícem uvedením do provozu. Hodnota amortizace v české daňové soustavě činí tedy CZK 18 500. Slovenská daňová soustava nezná rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy dlouhodobého nehmotného majetku, při stanovení způsobu odepisování se lze opírat o §25 Zákona o účetnictví SR, resp. rámcovou účtovou osnovu pro podnikatele, která při sestavování odpisového plánu požaduje zhodnotit např.:

- „a) očekávané užití majetku a intenzitu jeho využívání
- b) očekávané fyzické opotřebení majetku
- c) technické a morální zastarávání
- d) Zákonná nebo jiná omezení užití majetku“.³¹

Z této obecné charakteristiky neplyne žádná exaktní metoda doby odepisování, pro účely této práce tedy lze přijmout tezi, že užitná hodnota včetně jeho morálního zastarávání bude doprovázet odepisování hardware, na kterém jsou programy nainstalovány (u žádného z uvedených programů není doba odepisování časově limitována licenčními smlouvami),

V každém roce odepisování tak lze, i s přihlédnutím k časové souvislosti nákladů a výnosů a omezením daným §25 zák. č. 422/1992 Z.z. (maximálně 5 let odepisování) odepsat částku 18 500

5.4. Výjimky v odepisování

Protože obě daňové soustavy z odepisování vylučují z odepisování téměř shodný majetek (v modelovém příkladě se jedná pouze o pozemky), nenastaly právní skutečnosti, při kterých by některá ze soustav připouštěla pokračování v odepisování ani nevlastní majetek se zvláštním režimem odepisování³², nepřipouští daňová soustava Slovenska odlišné varianty odepisování majetku vymezené národním daňovým zákonem jako dlouhodobý odepisovaný. Česká daňová soustava připouští zvýšení odpisů pro poplatníky v zemědělské prvovýrobě (modelový příklad) o 20% pro majetek nově nabytý a zařazený pod SKP 29,3 (zemědělské technologie, traktory) a dále o 10 % pro jiný nový hmotný majetek v odpisové skupině 1-3. Dle §31-32 ZDP ČR se tak

³¹ §24 Zákona č. 595/2003 Z.z. a §29 zák. č. 586/1992 Sb.

sazby pro zrychlené odepisování mění – viz příloha č. IV.

Ke zvýšení odpisů v prvním roce odepisování ovšem dochází spíše za důsledek historického vývoje – v původním znění zákona č. 586/1992 Sb. se připouštělo uplatnění 10% neúčtního odpočtu u všeho pořízeného hmotného majetku odpisové skupiny 1-3 mimo technické zhodnocení, v české daňové soustavě postupně redukováno na nově pořízený majetek, později rozšířeno na finanční pronájem nového majetku a zvýšeno o 20% pro zemědělskou prvovýrobu, to vše nad úroveň vstupní ceny. Zvýšení sazby odpisů tak představuje spíše pokus o částečnou kompenzaci této odejmuté výhody.

Účetní jednotka české daňové soustavy má též možnost kombinovat zvýšenou vstupní cenu a rovnoměrné odepisování, spíše však teoreticky (využívá-li účetní jednotka, zejména v zemědělské prvovýrobě a při uplatnění 20%, možnost zvýšení v prvním roce, činí tak z naléhavé potřeby snížení daňového základu. Nedává tedy smysl nevyužít maximální možnou sazbu).

5.5. Způsob odepisování majetku

Zákon o dani z příjmů a účetní předpisy obou států připouštějí možnost odepisování dlouhodobého majetku, který není DM dle národního ZDP, v souladu s účetními předpisy. V případě konkrétního modelového podniku se jedná o drobný dlouhodobý hmotný majetek. Zahrnutí odpisů do daňových výdajů plyne v ČR z ustanovení §24 odst. 2 písmene v, kde se praví:

„Výdaje (náklady) podle odst. 1 jsou také účetní odpisy hmotného majetku, který není vymezen pro účely zákona jako hmotný majetek.“³²

Obdobný problém upravuje v SR Opatření ministerstva financí č. 2634/2004-72 bod 15:

Zůstatek účtu 028 - Drobný hmotný investiční majetek, který se podle postupů účtování přeúčtoval z tohoto účtu na účet 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, se odpisují v souladu se zvoleným účetním odpisovým plánem a takto stanovené a zaúčtované odpisy jsou podle § 23 odst. 2 a § 24 odst. 1 zákona č. 366/1999 z také uznaným daňovým výdajem. Daňové soustavy tedy shodně požadují uplatnění těchto odpisů shodně s jejich zaúčtováním. Z definic dlouhodobého majetku v účetních soustavách dále plyne shodný požadavek, aby takto uplatněné odpisy překračovaly účetní období, a umožňuje obdobně nepovažovat uvedený majetek za dlouhodobý

³² např. § 26 odst. 5-8 Zákona č. 595/2003 Z.z. nebo §30 odst. 3 písm.3-6 zák. č. 586/1992 Sb.

a jednorázově odepsat.

V modelovém podniku se tedy uvažuje s variantou, kdy jednotka neuplatňuje daňové výdaje v plné výši. Pro tyto postupy (přiměřeně uvedené závěry platí i pro DDNM, technické zhodnocení a základní stádo v ČR) může mít následující motivaci:

1. hledisko administrativní a vnitřních kontrol – rozlišení může subjekt užívat pro své vnitřní bez výraznějšího daňového zatížení (resp. v hranicích, kdy má účetní jednotka možnost manipulovat se svým daňovým základem jinými způsoby)

2. hledisko zvýšení nepřímých administrativních nákladů – např. technické zhodnocení je výhodnější zařadit i v nižší než požadované výši, než vynakládat prostředky na sledování drobnějších položek, zda ve svém úhrnu nepřekročí požadovanou výši

3. hledisko právní nejistoty – např. v české účetní soustavě účetní standard 017, bod 3.1.11 požaduje „Na příslušném účtu vykazovaném v položce D.I.1. Náklady příštích období se účtují výdaje běžného účetního období, jež se týkají nákladů v příštích obdobích, a sice konkrétních jednotlivých účtů v účtové třídě 5, například náklady na zařazení většího rozsahu drobného hmotného nebo nehmotného majetku do používání,“³⁴ Vymezení rozsahu uvedené položky zůstává v pravomoci účetní jednotky a její daňová uznatelnost závisí na postoji správce daně (slovenské účetní předpisy analogické ustanovení neobsahují a poplatník bude tedy při zařazování většího množství majetku, vystaven menšímu riziku).

V příloze č. V. se uvádí aplikace dosud uvedených údajů na modelový podnik.

- Třídění do daňových skupin i hranice vstupních cen dle české daňové soustavy. Při stanovení daňových odpisů v minimální výši se vychází z prvotní podmínky „daňového účetnictví“, ze které plyne povinnost odepisovat, a abstrahuje se od možnosti českého poplatníka prodloužit dobu rovnoměrného odepisování.

Pro srovnání slouží příloha č. VI. - jaké odpisy by poplatníci uplatnili, za předpokladu, že ke všem předmětným investičním akcím došlo v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období.

³³ §24 odst.2 písm. v zák. č. 586/1992 Sb

³⁴ Účetní standard pro podnikatele ČÚS 17 odst. 3 bod 11.1

5.6. Zhodnocení chování poplatníka v kontextu pravidel odepisování

1. Českému poplatníkovi se poskytuje větší variabilita při uplatnění odpisů, zejména u nového dlouhodobého majetku. Uplatnění výše odpisů, a to již v prvním roce závisí na rozhodnutí poplatníka, přičemž však není předem dáno, zdali použije nejvýhodnější variantu. Jako rozhodující faktory pro volbu lze označit např. výši hospodářského výsledku před nepeněžními operacemi, požadavky uživatelů účetní závěrky, hledisko opatrnosti při vzniku daňové ztráty, očekávaný vývoj daňových sazeb, situaci na trhu vstupů a výstupů apod.

Slovenský poplatník naproti tomu nemá pro 1. rok žádnou volbu rozhodování a přesouvá své rozhodnutí o způsobu odepisování až do 2. roku po zařazení. Motivem pro jeho rozhodování bude tedy pravděpodobně hlavně situace na trhu v období mezi datem účetní závěrky a datem odevzdání daňového přiznání, resp. vývoj předpokládaný.

2. Českému poplatníkovi se poskytuje větší prostor pro spekulativní chování při investičních akcích. V modelovém podniku je záměrně uveden nákup movitých věcí, které v daném zdaňovacím období nemají z agrotechnických důvodů pro podnik užitnou hodnotu. Přesto dle ZDP ČR i SR je možno odpisy uplatnit, jsou-li splněny zákonné podmínky pro užívání.

U slovenského poplatníka se atraktivita takového nákupu podstatně snižuje (musí počítat i s faktory jako vázanost peněžních prostředků nebo úroky), srovnatelnou investici realizuje spíše až v následujícím období.

3. V procesu rozhodování mezi nákupem nového nebo použitého zařízení nebude slovenský poplatník brát v úvahu daňový aspekt

4 Považujeme-li nákup nemovitostí za veličinu danou (jedná se o samostatně vymezenou jednotku s pevnou cenou) nevzniká z daňového hlediska žádný prostor pro rozhodování (rozdíly v odpisech nemovitostí nejsou tak markantní, aby ovlivnily rozhodnutí o nákupu a při provozování uvedené činnosti je převážná většina uvedeného majetku nezbytná). Z dlouhodobého hlediska se slovenskému poplatníkovi poskytuje relativní výhoda v odepisování nemovitostí. Český poplatník tak sice může v počátečních fázích uplatnit vysoké odpisy, z přílohy č. VI. však již plyne, že efekt odepisování se zhoršuje. Vycházíme-li z faktu že životnost movitých věcí vesměs přesahuje dobu odepisování dle ZDP (v ČR i SR), dostane se český i slovenský poplatník rychle do situace, kdy nebude mít kromě nemovitostí co odepisovat. Výhody

poskytnuté českému poplatníkovi se tak jeví jako krátkodobé, zatímco z dlouhodobého hlediska je nesporně výhodnější soustava slovenská.

5. Předchozí skutečnost se odrazí i v přístupu k provádění technického zhodnocení nemovitého majetku. Zatímco technické zhodnocení majetku movitého je vzhledem k době odepisování akceptovatelné (zpravidla je též transparentnější), u nemovitého majetku dochází ke (skutečnému nebo fiktivnímu) přesunu investičních akcí do provozních oblastí, např. preferováním oprav na úkor investic nebo zkreslováním vlastní aktivace. Uvedený jev se dále posiluje rozdílnou uplatnitelností daňově uznatelných rezerv, jak bude uvedeno dále. Ochota slovenského poplatníka k provádění technického zhodnocení nemovitostí bude tedy vyšší, i když odpisová doba 20 let uvedeným jevům zjevně nezabraňuje.

Pro ilustraci je přidána tabulka možných variant odpisů drobného dlouhodobého majetku – viz příloha číslo VII. Odpisová skupina je uvedena tam, kde slovenské právo považuje majetek za dlouhodobý hmotný z hlediska ZDP. Tabulka může sloužit pro ilustraci, do jaké míry ovlivní limitní vstupní cena objem celkových odpisů a vliv rozdílných limitů se jeví jako málo významný (v konkrétních případech budou poplatníci obou států zohledňovat daňový dopad pouze u malé množiny předmětů nalézajících se na hranicích limitních cen).

Alternativní způsob pořízení dlouhodobého majetku finančním pronájmem se v modelu uvádí na příkladu osobního auta (celkový závazek 343 tis. Kč, z toho jistina 290 tis. Kč). Z hlediska slovenského práva:

1. Celková doba musí činit alespoň 30% doby odepisování dle ZDP, minimálně však 3 roky (odpisová skupina 1, splněné)

2. Po ukončení vztahu dojde k přechodu vlastnických práv a zařazení do obchodního majetku (předpoklad splnění).

Obdobné podmínky stanoví i české daňové právo s účinností do zdaňovacího období 2007. Pro rok 2008 (§24 odst. 4 písm. a) požaduje minimální dobu odepisování v souladu s §30 téhož zákona (nesplněno).

Pominou-li se technické rozdíly v účtování, pro rok 2007 docházejí obě daňové soustavy ke shodným výsledkům. V roce 2008 by český poplatník (za daných podmínek) nájemné uplatnit nemohl a k daňové uplatnitelnosti by došlo až po ukončení nájemní smlouvy a převodu vlastnictví ve formě odpisů dle platné právní úpravy.

5.7. Rezervy

Druhou skupinou nepeněžních operací ovlivňujících daňový základ jsou rezervy, opravné položky a dohadné účty, tak jak je definuje národní ZDP, resp. v případě české daňové soustavy Zákon č. 593/1992 Sb. připouští poměrně snadné snížení základu daně z příjmů formou rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, přičemž se vychází z rozpočtu rezerv a doby zahájení rezerv. Celkový objem tvorby rezervy se stanoví jako podíl rozpočtu a počtu let tvorby, příp. u movitého majetku připouští zákon tvorbu dle výkonů. Vzhledem ke snadnosti tvorby rezervy a výraznému daňovému efektu lze očekávat, že většina rezerv tvořených v ČR má zcela nebo zčásti spekulativní charakter. K jejich tvorbě mají účetní jednotky zpravidla následující motivy:

1. disproporce mezi daňovým základem a disponibilními finančními prostředky, resp. snaha o udržení finančních prostředků po delší dobu
2. kalkulace na snížení sazby daně
3. očekávané výkyvy v hospodaření, spojené s kompenzací výnosu z rozpuštěné ztráty se ztrátou v provozní oblasti
4. snaha o vylepšení finančního zdraví podniku – navýšení výnosů v provozní oblasti a následné snížení daňového základu rezervou.
5. V roce 2008 též jako poslední možnost tvorby „volné“ rezervy, kdy její zahájení nebude spojeno s alokací finančních prostředků na vázaný účet (viz §7 odst. 4 zák. č. 593/2002 Sb. ve znění platném od 1.1.2009).

Lze očekávat, že atraktivita tohoto titulu snížení daňového základu od roku 2009 silně poklesne, podobně jako tomu došlo u dříve oblíbené rezervy na pěstební činnost Slovenská daňová soustava nezná pojem rezerv na opravy dlouhodobého hmotného majetku a nevytváří tedy žádný prostor pro uvedená nepeněžní snížení daňového základu.

Tvorba a čerpání slovenských rezerv vychází z opatření MFSR č. 23054/2002-92, kde se praví: „Rezervy se vztahují na povinnosti vyplývající ze všeobecných právních předpisů, z uzavřených smluv, z dobrovolného rozhodnutí vůči třetím stranám.“³⁵ Zákon č. 595/2003 Z.z. daná ustanovení konkretizuje pro daňová ustanovení takto:

³⁵ Opatření Ministerstva financí Slovenskej republiky č. 23054/2002-92 §19 odst. 7

„Daňovým výdajem je i tvorba rezerv účtovaná jako náklad na

„a) nevyčerpané dovolené včetně pojistného a příspěvků, které je povinný platit zaměstnavatel za zaměstnance, nevyfakturované dodávky a služby, sestavení, ověření, zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy a na sestavení daňového přiznání rezervy na vyprodukované emise ve smyslu zvláštního předpisu.“³⁶

Z uvedeného plyne závěr, že rezervy účetní jednotky SR mají na rozdíl od českých rezerv (ve smyslu daňovém) obligatorní charakter. Jestliže se uvedené rozdíly rezerv uplatní na modelový příklad, dochází k následujícím změnám daňového základu slovenského poplatníka:

a) zvýšení daňového základu o 1 500 000 Kč (tvorba rezervy na opravy hmotného majetku v ČR)

b) snížení daňového základu o 56 000 Kč (mzdy za nevyplacenou dovolenou – možnost zohledňovat tuto položku v daňovém základu byla českému poplatníkovi odebrána v roce 1996 novelou Zákoníku práce)

c) snížení daňového základu o Kč 20216,-- (pojistné ke mzdě za nevyplacenou dovolenou - rozpor např. dle §26 odst. 2 písm. f ZDP ČR)

d) snížení o 30 000 Kč (rezerva na daňového poradce a sestavení účetní závěrky – dle českých předpisů může poplatník účtovat z jiného titulu, nebo pominout jako položky nevýznamné nebo opakující se – zařídí je tedy do období poskytnutí služby).

e) beze změny (rezerva na nevyfakturované dodávky – český poplatník zahrne do výdajů prostřednictvím jiného titulu – viz ČÚS 017 odst. 3 bod 11.3 a 11.7)- v modelovém příkladě proto neuvedené.

5.8. Peněžní operace

Při posuzování dopadu peněžních operací na daňový základ a daň poplatníka je nutné vycházet z obecných definic výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Slovenská daňová soustava tak daňovým výdajem rozumí „výdaj (náklad) na dosažení, zabezpečení a udržení příjmů prokazatelně vynaložený poplatníkem a zaúčtovaný v účetnictví poplatníka nebo zaevidovaný v evidenci poplatníka podle § 6 odst. 11, pokud tento zákon nestanoví jinak.“³⁷ a dále praví: „Pokud výši výdaje (nákladu)

³⁶ Zákon č. 595/2003 Z.z. § 20 odst. 9

³⁷ zákon č. 595/2003 Z. z. §2, písm. i

limituje zvláštní předpis, prokázaný výdaj (náklad) je možné zahrnout do daňových výdajů maximálně do výše tohoto limitu. Pokud výši výdaje (nákladu) limituje tento zákon nebo jeho zahrnutí ve zdaňovacím období upravuje tento zákon v jiné výši než zvláštní předpis, prokázaný výdaj (náklad) je možné zahrnout do daňových výdajů jen v rozsahu a za podmínek stanovených v tomto zákoně.³⁸ Česká daňová soustava v této souvislosti uvádí: „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“³⁹ Z uvedených definic je možno učinit některé společné rysy výdaj a hlediska pro jejich rozdělení:

1. souvislost výdajů se zdanitelnými příjmy (pokud zákon nestanoví jinak)
2. důkazní povinnost daňového subjektu
3. povinnost zaevidování u daňového subjektu (česká daňová soustava dodržení této podmínky obecně nevyžaduje, zprostředkovaně plyne z ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., kdy se vyžaduje úplnost účetnictví, tedy zachycení všech účetních případů).

Splnění výše uvedených předpokladů se někdy v odborné literatuře nazývá „generální podmínka uplatnitelnosti“ Ve smyslu zákonných ustanovení lze výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů rozčlenit do následujících skupin:

1. výdaje nepodmíněné, tedy jejichž výši upravuje pouze generální podmínka a současně nejsou jmenovitě uvedeny jako výdaje, které nelze považovat za výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. K těmto výdajům patří zejména výrobní spotřeba (materiál, neskladovatelné dodávky, služby) a mzdové náklady,
2. výdaje, jejichž uplatnitelnost některá z národních soustav váže na splnění dodatečné podmínky (do této skupiny lze zahrnout i nepeněžní operace z předešlých kapitol). Podmínka může mít různý charakter, např. limitu výdajů, uhrazením v určitém termínu splnění určité další skutečnosti apod.

K porovnání podílu nepodmíněných a podmíněných výdajů modelového podniku může sloužit tabulka v příloze č. VIII.

³⁸ zákon č. 595/2003 Z. z. §19, odst. 1

³⁹ Zákon č. 586/1992 Sb. §24 odst. 1

Je zjevné, že převážnou část výdajů tvoří výdaje nepodmíněné, tedy výrobní spotřeba, mzdové náklady, komerční pojištění, resp. finanční náklady (při přijetí teze, že nesouvisí s poskytnutými úvěry), a to v obou daňových soustavách. Uvedené výdaje tvoří 93,22% celkových peněžních operací, v absolutním vyjádření částku 27 904 tis. Kč. Rozdíly v obou daňových soustavách se tedy týká pouze zbylých 6,78 % výdajů z peněžních operací.

5.8.1. Daně a poplatky zahrnované do výdajů

Položka „daně a poplatky“ se skládá z následujících povinných plateb:

1. daň z nemovitostí. Ve slovenské daňové soustavě se stala součástí soustavy místních daní s pevně určenou sazbou 1 SKK za m² (viz §12 odst. 1 zák. č. 582/2004 Z.z.), což s výhradou kursového rozdílu odpovídá podmínkám české daňové soustavy (viz §11 odst. 1 písm. d) bod 1 zák. č. 338/1992 Sb.) – modelový příklad předpokládá částku cca 10 tis. Kč

2. daň silniční, resp. daň z motorových vozidel v obou daňových soustavách vychází ze zdvihového objemu motoru v cm³. Zatímco česká daňová soustava daň a slevy upravuje centrálně (viz §6 odst. 1 a odst. 6 zák. č. 16/1993 Sb.), Slovenská republika ponechává stanovení daně v působnosti vyšších územně správních celků (s dolním limitem daně, který není pro osobní automobily stanoven – viz §84-88 a příloha č. 1 k zákonu č. 582/2004 Z.z.). Předpokládaná výše daně se pohybuje v rozmezí 2-4 tis. Kč

3. Zjevně nejrozsáhlejší položku daní a poplatků činí **různorodá soustava úplatných činností**, např. vypouštění odpadních vod, znečišťování ovzduší, odběr podzemních vod, dále správní a případně i místní poplatky dle státních nebo regionálních pravidel. Vzhledem k různorodosti položek a jejich období v obou národních soustavách lze důvodně očekávat, že celková hodnota nákladových daní a poplatků se nebude výrazněji lišit a od národních rozdílů lze tedy abstrahovat (rozdíl v daňových soustavách, kdy české zákonodárství podmiňuje uplatnění daně z nemovitostí její úhradou v daném zdaňovacím období, lze z hlediska možného dopadu na daňový základ pominout).

5.8.2. Výdaje na povinné pojištění

Výdaje na povinné pojištění placené zaměstnavatelem tvoří nejvýznamnější položku nepodmíněných výdajů. V české daňové soustavě se jedná o pojištění sociální (26 % vyměřovacího základu) a pojištění zdravotní (9% vyměřovacího základu). Modelový podnik předpokládá, že úhrn vyměřovacích základů je roven úhrnu mezd a dále maximální vyměřovací základ lze, vzhledem k výši mzdových nákladů, pokládat za irelevantní. Slovenská soustava sociálního a zdravotního pojištění zahrnuje následující povinné platby zaměstnavatele (v procentech z vyměřovacího základu):

- důchodové starobní pojištění - 14%
 - zdravotní pojištění - 10%
 - invalidní pojištění - 3%
 - nemocenské pojištění - 1,4%
 - pojištění v nezaměstnanosti - 1%
 - pojištění úrazové - 1,7%
 - rezervní fond solidarity - 4,75%
 - garanční fond - 0,25
- Celkem → 36,1 %

Přitom zdravotní pojištění se u osob se zdravotním postižením snižuje na polovinu. Pro položky zdravotního pojištění, důchodového pojištění obou skupin, rezervního fondu solidarity, tedy celkem 32,75% se stanoví maximální všeobecný vyměřovací základ ve výši 4 násobku jedné dvanáctiny všeobecného vyměřovacího základu (pro 1. pololetí o dva roky předcházejícímu, pro druhé pololetí z roku předešlého), pro nemocenské pojištění a garanční fond (tedy celkem 1,65%) 1,5 násobek všeobecného vyměřovacího základu stejně stanoveného. Úrazové pojištění limitováno není a nemá pevnou sazbu – liší se odvětvově i dle podniků dle dosavadního průběhu pojistných událostí (pro účely výpočtu je zvolen možný český ekvivalent povinného úrazového pojištění dle vyhlášky č. 125/1993 Sb.)

Modelový příklad předpokládá následující mzdové náklady:

- 1 technik: 420 tis. Kč
- 10 manuálně pracujících: 1 656 tis. Kč

Model vychází z teze, že mzda manuálně pracujících se výrazně neodlišuje jak mezi pracovníky, tak i během roku a technik má stanovenou fixní mzdu. Při užití českých všeobecných vyměřovacích základů činí tedy všeobecný vyměřovací základ pro 1. pololetí roku 2007 18 809 Kč, pro druhé pololetí Kč 20 050 Kč měsíčně, pro rok 2008

tedy 20 050 Kč pro 1. pololetí a 21 527 Kč pro druhé pololetí – viz příloha č. IX.

V uvedeném odvětví při stanovené hladině mezd tedy nelze očekávat, že konstrukce plateb sociálního a zdravotního pojištění výrazněji ovlivní chování daňového subjektu. Stejně tak uvedené hodnoty nevykazují větší rozdíly při užití slovenských všeobecných vyměřovacích základů (maximální vyměřovací základ platí opět pouze pro technika a změna hodnot plateb se liší cca o 1 tis. Kč ročně, bez významnější závislosti na způsobu výpočtu se tedy roční náklady daňového subjektu zvyšují o 13-14 tis. Kč). Odlišná konstrukce sociálního a zdravotního pojištění by byla zajímavá pouze pro subjekty s vyšším podílem zdravotně postižených osob nebo tam, kde měsíční vyměřovací základy výrazně přesahují čtyřnásobek všeobecného vyměřovacího základu (cca na úrovni 72 tis. Kč).

Modelový příklad předpokládá, že podnik neuhradil do 31.1. následujícího roku částku cca 50 tis. Kč sociálního pojištění placeného zaměstnavatelem. V české daňové soustavě tak nemůže poplatník považovat uvedený výdaj za daňově uplatnitelný - viz §24 odst. 2 písm. f zák. č. 586/1992 Sb., který uvádí (výdaji jsou také) „pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem podle zvláštních právních předpisů. Toto pojistné a příspěvek jsou u poplatníků, kteří vedou účetnictví, výdajem (nákladem), jen pokud byly zaplacený, a to nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části.“⁴⁰

Slovenský poplatník obdobným omezením vázán není (obdobný závěr platí i pro pojistné sražené zaměstnancům, jak je uvedeno dále). Za předpokladu neomezeného trvání subjektu (z čehož vychází i modelový příklad) má uvedené ustanovení tyto následky:

- vede k rozdílným preferencím poplatníka při úhradě povinných plateb (sociální a zdravotní pojištění, příp. daň z nemovitostí uhradí poplatník přednostně před např. daní silniční, daní z příjmů nebo poplatky), tedy i z makroekonomického hlediska k rozdílnému ohrožení příjmů různých rozpočtových příjemců povinných plateb

- může zhoršit finanční situaci subjektu navýšením daně z příjmů při současném zachování povinnosti k neuhrazené platbě (daňový základ poplatník sníží až na základě skutečně provedené úhrady),

- přenáší problémy správy povinných plateb do oblasti stanovení

⁴⁰ Zákon č. 586/1992 Sb. §24 odst. 2 písm. f)

daňového základu. Řešení povinností v oblasti povinných plateb by prioritně mělo být v kompetenci správců příslušných příjmů, kteří mají potřebné zákonné vymáhací nástroje. Vazba na stanovení základu daně z příjmu se tak jeví jako nadbytečná.

5.8.3. Mzdové náklady

S otázkou povinného pojištění nevyhnutelně souvisí i otázka konstrukce mezd. Jedná se o problematiku, která sice neovlivní hospodářské výsledky modelového podniku, může působit na rozhodování podniku zprostředkovaně, pomocí poměru vyplacených mezd k vynaloženým osobním nákladům. Pro porovnání lze opět použít výše uvedené případy.

Z přílohy č. X je zjevné, že česká daňová soustava je výhodnější pro skupiny s nižšími příjmy, a to zejména vzhledem ke konstantní sazbě nezdánitelné částky pro osoby, jejichž daňový základ nedosahuje 100 násobku životního minima (slovenský poplatník si odečítá konstantní částku ve výši 19,2 násobku životního minima). Faktická progrese daně se zvyšuje po dosažení této limitní částky (cca 458 300 Kč daňového základu, tedy příjmů po odečtu povinného pojistného placeného zaměstnancem), kdy se nezdánitelná částka stanoví jako rozdíl mezi 44,2 násobkem základu daně a $\frac{1}{4}$ základu daně (viz §11 odst. 2 a 3 zák. č. 595/2003 Z.z.), jež se pohybuje v oblasti velmi nadprůměrných příjmů, v zemědělském sektoru spíše výjimečných. Částku 13 800 Kč, zvolenou jako průměrnou mzdu manuálního pracovníka lze naopak považovat za odvětvově mírně podprůměrnou, vycházející ze specifik živočišné výroby (v kombinované výrobě bude cca o 2-3 tis. vyšší). Vzhledem k tomu, že většina pracovníků se pohybuje na dolní hranici mezd, jeví se poměr čistých mezd a vynaložených nákladů jako výhodnější v České republice, ovšem opět ve výši, jež nezavdá podnět ke strategickému rozhodování subjektu.

5.8.4. Financování

Jako nejproblematictější se jeví problém daňové uplatnitelnosti úroků z úvěru. Zatímco pro rok 2007 obsahují obě daňové soustavy rámcově shodný postup (výjimky se týkají pouze věřitelů kapitálově propojených a úroků vyšších než obvyklých), pro rok 2008 stanoví zákon č. 586/1992 Sb. následující podmínky relevantní k modelovému příkladu:

1. daňově uznatelné nejsou úroky z úvěrů a půjček přesahujících v průběhu zdanitelného období šestnásobek vlastního kapitálu (§25 odst. 1 písm. w) bod 4 zák. č. 586/1992 Sb.)

2. daňově uznatelné nejsou úroky z úvěrů, u nichž je věřitelem nebo osobou, která úvěr zajišťuje, osoba spojená a v průběhu zdanitelného období přesahují dvojnásobek vlastního kapitálu (§25 odst. 1 písm. w) bod 4 zák. č. 586/1992 Sb.) – vzhledem k obvyklému osobnímu ručení statutárními zástupci spadají do této skupiny de facto veškeré úvěry.

Český poplatník uvedený v modelovém příkladu nemůže vzhledem k nulovému vlastnímu kapitálu uplatnit žádný z úroků jako výdaj. Slovenská daňová soustava tato omezení pro kapitálově nepropojené osoby nezná. Uvedená situace vede ke zvyšování daňového základu v české daňové soustavě s následujícími problémy:

- právní stav je diskriminační vůči kapitálově slabším společnostem a společnostem bez historie (nebyl v minulosti vytvořen zisk)

- jestliže společnost nemá dostatek vlastního kapitálu, patrně ani nedisponuje přiměřenými finančními zdroji. Poskytnutí úvěru se tak stává jednou z reálných možností financování rozvojových aktivit

- uvedený závěr se přiměřeně vztahuje i na překlenování rozdílů mezi finančními toky, čímž se komplikuje samotný počáteční rozvoj firmy i řešení např. cenových výkyvů (zejména v oblasti chovu prasat je tento faktor v praxi velmi výrazný)

- dvojí zatížení náklady (úroky a daň z daňově neuznaných úroků) zhoršuje finanční zdraví subjektu

- konečně zákonná ustanovení o úrocích jsou doprovázena změnami v dalších formách financování majetku. V zásadě má podnik k dispozici následující zdroje financování:

a) vlastní zdroje (v počátcích hospodářské činnosti blízké nule)

b) úvěr – problém daňové uplatnitelnosti úroků

c) finanční pronájem s následnou koupí najaté věci – problém prodloužení smluvního vztahu na dobu odepisování dle zákona (jak bylo zmíněno výše, slovenská daňová soustava připouští výhodnější podmínky, podobné pravidlům platným v ČR do 31.12. 2007)

d) operativní pronájem a následná koupě najaté věci – problém výše kupní ceny po ukončení nájmu, jež nesmí být nižší, než zůstatková cena

předmětu pronájmu při rovnoměrném odepisování (v tomto směru je daňová soustava Slovenska opět výhodnější – při formálně podobném ustanovení plyne výhoda jednak ze samotné konstrukce odpisů – rovnost odpisů v prvním roce a letech následujících. Dále pro splnění podmínky připouští vedle rovnoměrného i zrychlený odpis. Konečně, poplatník při nedodržení podmínek nedodaňuje celý nájem, ale jen jeho část přesahující hodnotu odpisů – viz §17 odst. 26 zák. č. 595/2003 Sb.).

e) splátkový prodej (málo využívaný a u nové firmy málo pravděpodobný)

Z uvedených poznatků plyne, že převážná většina peněžních operací se v obou daňových soustavách shoduje, resp. rozdíly nejsou tak výrazné, aby poskytovaly poplatníkům jednoho ze států výraznou daňově konkurenční výhodu. Výjimkou jsou výdaje spojené s financováním. Zde poskytuje slovenská strana poplatníkům poměrně široký prostor k uplatnění výdajů na investice v širším slova smyslu, zatímco dle českého práva se možnosti financování zúžily natolik, že se mohou stát překážkou samotného rozvoje firmy, a to i za a podmínek snížení sazby daně mezi lety 2007 a 2008.

5.9. Opravné položky

V oblasti opravných položek znají národní ZDP (ve vztahu k modelovému podniku) v zásadě totožné tituly tvorby, a to k pohledávkám vůči dlužníkům v konkurzním a vyrovnávacím řízení (zákonná shoda, v modelovém příkladu neuvedeno) a dále opravné položky v nepromlčeným pohledávkám po lhůtě splatnosti.

České daňové právo pro uvedenou pohledávku připouští tvorbu opravné položky, pokud (jako v uvedeném případě) přesáhla doba splatnosti 6 měsíců, ve výši 20% pro rok 2007, pro rok 2008 tvorbu opravné položky nepřipouští (nominální hodnota přesáhla 200 000 Kč a nebylo zahájeno rozhodčí, správní nebo soudní řízení, jak požaduje §8a zák. č. 593/1992 Sb).

Slovenské daňové právo zde uplatňuje benevolentnější přístup a neobsahuje žádná omezení ohledně s nakládání s pohledávkami.

Pro rok 2007 tak stanoví sazby:

- 3 měsíce po splatnosti: 25% jmenovité hodnoty
- 6 měsíců po splatnosti: 50% jmenovité hodnoty

- 9 měsíců po splatnosti: 75% jmenovité hodnoty
- 12 měsíců po splatnosti: 100% jmenovité hodnoty.

Pro rok 2008 uvedená ustanovení zpřísňuje takto:

- 12 měsíců po splatnosti: 20% jmenovité hodnoty
- 24 měsíců po splatnosti: 50% jmenovité hodnoty
- 36 měsíců po splatnosti: 100% jmenovité hodnoty

Dopad do modelového příkladu: Pokud budeme uvedený případ vztahovat k roku 2007, vytvoří český podnik opravnou položku ve výši 100 tis.Kč. V následujícím období se bude muset rozhodnout, zdali bude vzniklý stav řešit právní cestou, nebo ponechá neodepsaný zbytek daňově neuplatnitelný. Slovenský poplatník v roce 2007 odepíše 375 tis. Kč, zbytek v následujících obdobích. V roce 2008 nevznikne ani jednomu z poplatníků možnost uplatnit opravnou položku, slovenský poplatník však může kalkulovat s odpisem v budoucnosti.

Uvedená ustanovení mají následující dopad na daňového poplatníka:

1. Českému poplatníkovi vzniká relativně malý prostor pro uplatnění daňového odpisu pohledávek bez vynaložených více nákladů (poplatky, právní služby apod.), které mnohdy (např. z důvodů nedostatečného právního ošetření pohledávky při jejím vzniku, nedobytnosti pohledávky z důvodů známých poměrů dlužníka apod.) může vnímat jako výdaje zbytečné. Při racionální úvaze záleží na poměru neodepsané hodnoty pohledávky násobené daňovou sazbou a nákladů spojených s jejím vymáháním, zdali tento postup vůbec využije. Slovenský poplatník uvedenou pohledávku určitě odepíše, a pokud nebude moci reálně očekávat vymožení její významné části, k právním prostředkům nesáhne.

2. Slovenský postup přispívá ke zrealnění podnikového účetnictví. Český poplatník samozřejmě nemá zájem na odpisu pohledávek bez daňového účinku a bude tedy obcházet platný zákon o účetnictví do té míry, do které mu to externí uživatelé budou tolerovat. Slovenský poplatník bude samozřejmě k problému přistupovat vstřícněji.

5.9.1. Zhodnocení otázek rezerv a opravných položek

V českém právním prostředí panuje vcelku vysoká volnost v uplatnění rezerv na opravy hmotného majetku, vychází-li se z výše uvedeného že většinu majetku tvoří majetek odpisových skupin 2-5, a to jak v spekulativním počínání, tak i předbíhání potřeby skutečných nákladů např. u periodických výdajů (např. výměny pneumatik, střední opravy motorů s periodou 2-3 roky). Slovenský systém obligatorních rezerv, jak se mohou v zemědělském podniku vyskytnout, je (s výjimkou neopakovatelných nevyfakturovaných dodávek) zbytečně složitý a jak ukázaly české zkušenosti, nadbytečný.

Systém slovenského práva v oblasti opravných položek, tak jak plyne z novely k 1.1. 2008, se jeví jako výhodnější pro poplatníka, a to při respektování skutečného stavu jeho majetku (právní úprava do 31.12.2007 poskytovala nadbytečné výhody, protože pohledávky do 1 roku po splatnosti nelze většinou pokládat za zcela nelikvidní). Oproti tomu daňová soustava neobsahuje reciproční ustanovení pro nakládání se závazky po splatnosti. V tomto směru vzniká paradox – v ČR dlužník připočte závazek po splatnosti – viz dále – ke svému daňovému základu, aniž by věřitel s pohledávkou daňově nakládal. Oproti tomu slovenský věřitel svoji pohledávku odespat může.

5.10. Položky zvyšující a snižující základ daně

5.10.1. Položky připočitatelné k základu daně

Z hlediska modelového příkladu lze vysledovat následující případy povinného zvýšení daňového základu dle ZDP :

1. Zvýšení daňového základu o částku sociálního pojištění sraženého zaměstnancům a neodvedeného do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období 15 700 Kč (viz §23 odst. 3 písm. a) bod 5 ZDP ČR)

2. Zvýšení daňového základu o hodnotu závazku 36 měsíců po splatnosti a výše ve výši 50 000 Kč (viz §23 odst. 3 písm. a) bod 12 ZDP ČR) Slovenská daňová soustava nezná ani jeden z titulů. Český poplatník bude postupovat následujícím způsobem:

Na nezaplacené pojistné se obecně vztahují závěry uvedené u peněžních operací. Vzniká tlak na poplatníka k přednostnímu uhrazení těch povinných plateb, jejichž zaplacením v daném termínu splňuje podmínku daňové znatelnosti výdaje, resp. nezvyšování daňového základu. V praxi tak např. zaplatí sociální (resp. zdravotní) pojištění v termínu např. na úkor daňových závazků ze závislé činnosti nebo DPH, jež

mu neovlivní daňový základ ani položky připočitatelné (nezáleží na tom, zdali k nezaplacení došlo se souhlasem správce pojištění, nebo protiprávním jednáním). Nezaplacením pojistného se poplatník samozřejmě navíc nevyhne právním úkonům ze strany správce včetně penalizace, příp. též otázkám práva trestního.

Druhý z uvedených případů, zdaňování závazků 36 měsíců a více po lhůtě splatnosti, sebou vyvolává okruh problémů v závislosti na konkrétním případě:

a) věřitelem je nezávislá osoba, pohledávka se promlčela a dlužník nemá v úmyslu ji hradit. V tomto případě není důvod, proč by ji nemohl zahrnout do výnosů a nezvyšoval tak základ daně dle §23

b) Věřitelem je nezávislá osoba, pohledávka se nepromlčela nebo má dlužník v úmyslu ji uhradit. Dlužník zvýší základ daně s předpokladem snížení základu daně v následujících obdobích (viz §23 odst. 3 písm. c) bod 6 ZDP ČR)

c) Věřitelem je propojená osoba a pohledávka se nepromlčela. Věřitel nemůže pohledávku odepsat na vrub daňově uznatelných nákladů (viz zák. č. 593/1992 Sb. a §24 zák. 586/1992 Sb.) a současně vzniká dlužníkovi povinnost zvýšit základ daně. Obě strany smluvní vztah uznávají, ale není jim znám termín úhrady. V tomto případě vzniká disproporce, vedoucí k spekulativnímu jednání (prodloužení splatnosti závazku, fiktivní úhrada s následnou půjčkou apod.) Zatímco v případech pod písm. a) a b) se jedná o realizaci zásady spravedlnosti při výběru daní (dlužníkovi reálně nebo podmíněně vzniká majetkový prospěch), v posledním případě jde o běžnou cestu řešení např. dlouhodobějších výkyvů v hospodaření

d) Věřitelem je propojená osoba a pohledávka se promlčela. Jedinou cestou řešení je (reálná nebo fiktivní) úhrada závazku.

Zatímco v případech pod písm. a) a b) se jedná o realizaci zásady spravedlnosti při výběru daní (dlužníkovi reálně nebo podmíněně vzniká majetkový prospěch), v posledních případech jde o běžnou cestu řešení např. dlouhodobějších výkyvů v hospodaření. Český poplatník je tak, při svém běžném hospodaření, vystaven tlaku na spekulativní nebo protiprávní chování včetně rizika posouzení právního úkonu jako zastřeného ze strany správce daně (viz např. §2 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb.). Slovenský poplatník se z dlouhodobějšího hlediska nachází v obdobné situaci, kdy po splatnosti delší než 36 měsíců povinně zvyšuje základ daně, tato operace však může být doprovázena recipročním odpisem u věřitele. V případě závazkových vztahů mezi osobami blízkými však ani Slovensko nezná spravedlivé řešení.

U modelového podniku dále vznikají možnosti snížení daňového základu:

a) odečet daňové ztráty dosažené v předchozích zdaňovacích obdobích (obě daňové soustavy přiznávají lhůtu 5 let od vyměření – viz § 30 zák. č. 595/2003 Z.z. A § 34 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb.)

b) odečet poskytnutých darů (viz §20 odst. 8 zák. č. 586/1992 Sb.)

5.10.2. Odečet daňové ztráty

U daňové ztráty, kromě časového testu, nestanoví slovenská daňová soustava žádné omezující podmínky pro její uplatnění (s výhradou ustanovení §2 písm. p) zák. č. 595/2003 Sb., které rozumí“ jiným propojením obchodní vztah vytvořený jen za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“⁴¹, v uvedeném případě lze, vzhledem k výši ztráty a okolnostem nabytí obchodního podílu pokládat daňovou ztrátu za plně daňovou uplatnitelnou. Česká daňová soustava, kromě obecných ustanovení o spekulativních obchodech (např. již zmíněný §2 zák. č. 337/1992 Sb. Nebo §23 odst. 7 zák. č. 586/1992 Sb. v uvedeném případě přímo zamezuje snížení daňového základu o daňovou ztrátu ustanovením: „Vyměřenou a neuplatněnou daňovou ztrátu nelze odčítat od základu daně za podmínek uvedených v § 34 odst. 1, došlo-li u poplatníka k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole (dále jen "podstatná změna"). Změnou ve složení osob se rozumí změna společníků nebo členů družstva nebo změna jejich podílu na kapitálu či kontrole poplatníka. Podstatnou změnou se vždy rozumí nabytí nebo zvýšení podílu, které se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo změny, kterými získá společník nebo člen družstva rozhodující vliv.“⁴² se zmírňující podmínkou „Ustanovení odstavce 1 se nepoužije, pokud poplatník, u něž k podstatné změně došlo, prokáže správci daně, že nejméně 80 % tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů podle zvláštního právního předpisu v období, kdy došlo k podstatné změně, a v následujících obdobích, v nichž má být uplatněna daňová ztráta vzniklá za období před podstatnou změnou, bylo vytvořeno stejnou činností, jakou v rámci svého předmětu podnikání provozoval poplatník v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.“⁴³ Uvedený modelový podnik nespĺňuje žádnou z citovaných podmínek a na rozdíl od slovenského poplatníka nemá právo daňovou ztrátu uplatnit.

⁴¹ Zákon č. 595/2003 Z.z. § 20 odst. 9

⁴² Zákon č. 595/2003 Z.z. §2 písm. p)

⁴³ Zákon č. 586/1992 Sb. §38na odst. 1

Odhlédne-li se od podmínek uvedených v §38na, ovlivní rozhodování poplatníka též počítání lhůt pro vyměření daně, kde zák. č. 595/2003 praví: „Pokud tento zákon nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, není možné vyměřit daň ani rozdíl daně nebo přiznat nárok na vrácení nadměrného odpočtu nebo vrácení daně po uplynutí pěti let od konce roku, v kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo ve kterém byl daňový subjekt povinný daň zaplatit bez povinnosti podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo ve kterém daňovému subjektu vznikl nárok na vrácení nadměrného odpočtu nebo nárok na vrácení daně. Pokud byl před uplynutím lhůty vykonán úkon směřující k vyměření daně nebo rozdílu daně, plyne pětiletá lhůta znovu od konce roku, v kterém byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit daň nebo rozdíl daně je možné nejpozději do deseti let od konce roka, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo ve kterém byl daňový subjekt povinný daň zaplatit bez povinnosti podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo ve kterém daňovému subjektu vznikl nárok na vrácení nadměrného odpočtu, nebo nárok na vrácení daně.“ Analogické ustanovení českého zákona (viz § 47 zák. č. 3327/1992 Sb.) zkracuje pro vyměření daně lhůtu na 3 roky za jinak obdobných podmínek, specificky pro daňovou ztrátu však přidává pravidlo: „Lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro vyměření⁴⁴ jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit“.⁴⁵ Z toho lze vyvodit relativní znevýhodnění českého daňového poplatníka:

- přímo ze zákona nemůže uplatnit ztrátu při změně vlastnických práv a činností
- při jejím uplatnění po delší dobu nese finanční odpovědnost za správnost stanovení daňového základu a daně (při nákupu obchodních podílů i za skutečnosti, které neovlivnil vlastním konáním). Tím se ovšem nevylučuje kratší odpovědnost slovenského subjektu.

Uvedená fakta samozřejmě nemohou ovlivňují chování účetní jednotky jen omezeně (do výše potencionální daňové úspory z titulu realizované ztráty), mohou však

⁴⁴ zákon č. 511/1992 Zb. §47 odst. 1 a 2

⁴⁵ zákon č. 586/1992 Sb. §38r odst. 2

působit na způsob nabytí účetní jednotky mateřskou společností (založení nové společnosti, odkoupení společnosti bez historie nebo již dříve hospodařící společnosti), případně cenu nabytí obchodních podílů.

5.10.3. Odečet poskytnutých darů

Odečet poskytnutých darů se týká pouze české daňové soustavy, kde se v ZDP praví: Od základu daně sníženého podle § 34 lze odečíst hodnotu darů poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území České republiky, jakož i právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to na financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství, na policii, na požární ochranu, na podporu a ochranu mládeže, na ochranu zvířat a jejich zdraví, na účely sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní, a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost, dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky provozujícím školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat... pokud hodnota daru činí alespoň 2000 Kč.... V úhrnu lze odečíst nejvýše 5 % ze základu daně sníženého podle § 34⁴⁶. Oba dary modelového podniku (tedy dar na obci na požární ochranu a dar zájmovému sdružení na sportovní účely), je možno v české daňové soustavě při následných podmínkách považovat za daňově uplatnitelné. Slovenská daňová soustava neuznává odečet darů ze základu daně a nahradila je daňovou asignací: (poplatník, který je) „právnickou osobou, je oprávněn uvést v daňovém přiznání v lhůtě na podání daňového přiznání, že podíl zaplacené daně do výše 2% se má poukázat jemu určenému příjemci.“⁴⁷ Dále specifikuje, kdo může být tímto příjemcem, přičemž okruh těchto osob je omezenější stejně jako rozsah povolených činností (např. zde není v české soustavě zmíněná požární ochrana). Tím se nevylučuje vlastní poskytování darů mimo rámec použití podílu zaplacené daně.

V českém daňovém prostředí tak dochází pouze k podmíněnému a částečnému zatížení státního rozpočtu na úkor daní. Hodlá-li český daňový poplatník poskytnout dary v modelové výši celkem 40 000 Kč sníží tím svoji daňovou povinnost o 9 600 Kč (24% daně pro rok 2007 a 2008) při současném vytvoření daňového základu 800 tis. Kč. Ve zvoleném odvětví, při kolísání cen vstupů a výstupů (viz kapitola 4) mu

⁴⁶ zákon č. 586/1992 Sb. §20 odst. 8

⁴⁷ zákon č. 595/2003 Z.z. §50

zpravidla v okamžiku poskytnutí daru znám vytvořený daňový základ a poměr daňové povinnosti a úspor z titulů daní zjevně neovlivní volbu metod, kterými může daňový základ ovlivnit (pomineme-li např. spekulativní dary – dárce obdarovává personálně spřízněnou osobu a objem disponibilních prostředků ve skupině se tak při snížení daňového základu nemění, a fiktivní dary – dar se neuskuteční nebo je částka daru nižší, než zúčtovaná). V obou národních prostředích tedy nebudou daňoví poplatníci sledovat obdarováním daňové cíle, resp. budou spíše hledat zastřenou formu daru (platbu za protislužbu).

Zatímco český poplatník se rozhoduje k obdarování pevné částky, slovenskému poplatníkovi není známá daňová asignace až do podání daňového přiznání. Slovenskému poplatníkovi se také nemění objem disponibilních zdrojů – daňová povinnost zůstává nezměněna a daňová asignace záleží jen na rozhodnutí poplatníka. Tím se zvyšuje jeho ochota ke sponzoringu touto formou, zároveň však patrně omezí poskytování darů jinou formou (potřeba pomáhat bude daňovou asignací uspokojena). Konečně slovenská forma vzhledem ke své konstrukci více zatíží příjmy veřejných rozpočtů.

5.11. Položky odčitatelné od daně

Z položek snižujících daňovou povinnost připadá v úvahu pouze sleva na zaměstnance se zdravotním postižením dle §35 zák. č. 586/1992 Sb. Slovenská daňová soustava tento institut nezná. Pro uvedené účely je počítáno s 1 osobou – poživitelem částečného invalidního důchodu, a tedy možnou slevou ve výši 18 000 Kč (fakticky se vytváří nezdanitelný základ ve výši 75 000 Kč pro rok 2007 a 85 714 Kč pro rok 2008). Pokud se využijí i další úspory pro zaměstnance zaměstnávající více než 25 zaměstnanců (mimo modelový příklad), činí dále úspora za zaměstnávání 49 087,50 Kč pro rok 2007 a 57 355 Kč pro rok 2008 (viz §83 zák. 435/2004 Sb. - povinný podíl zaměstnanců se zdravotním postižením obdobná pravidla má i Slovenská republika). Celková úspora (se zohledněním daně) činí tedy pro rok 2007 112 306 Kč pro rok 2008 153 428 Kč, což se opticky jeví jako výhodné pro zaměstnávání těchto osob. Ve skutečnosti však k jejich zaměstnávání spíše nedochází a subjekty raději platí povinné odvody a rezignují na daňovou slevu. Pro uvedený jev existuje následující vysvětlení:

- v demografické struktuře menších obcí se vyskytuje paradoxní jev – vysoká nezaměstnanost spojená s nedostatkem zaměstnatelných pracovních sil,

zejména ve kvalifikovaných profesích

- existuje málo pracovních míst pro tyto osoby, zejména z hlediska fyzické náročnosti nebo nebezpečnými jevy v požadovaných profesích

- aby podnikatel splnil svoji povinnost formou např. přezaměstnanosti, musel by uvedeným osobám poskytovat plat do výše cca 9 500 Kč. Vzniká otázka atraktivnosti takových zaměstnání

- za nevýhodu lze též považovat fakt, že sleva není přenositelná mezi roky (obdobně to platí i pro odvod)

Stimulaci modelové organizace snižuje samozřejmě i absence výše uvedeného odvodu. Z uvedeného plyne, že samotná ustanovení zákona (v daném místě a odvětví) nevyvolává změny v chování poplatníků, což ovšem neznamená, že při vzniku předmětné skutečnosti daňové výhody nevyužijí.

6. Výsledky a diskuse

6.1. Výpočet základu daně a daně z příjmů modelového podniku

Na základě dosud analyzovaných údajů lze vypočíst základ daně a daňovou povinnost modelového podniku pro 1. rok odepisování tak, jak byl uveden u modelového podniku:

Tab.č. 8 - Výpočet daňového základu a daně v modelovém podniku (tis. Kč)

<i>Položka</i>	<i>ČR 2007</i>	<i>ČR 2008</i>	<i>Slovensko</i>
Tržby	35651	35651	35651
Výrobní spotřeba	-25475	-25475	-25475
Mzdové náklady	-2076	-2076	-2076
Povinné pojištění	-676	-676	-740
Leasing	-87	0	-87
Daně a poplatky	-94	-94	-94
Komerční pojištění	-256	-256	-256
Finanční náklady	-97	-97	-97
Úroky	-1121	0	-1121
Mezisosoučet-rozdíl příjmů a výdajů	5769	6977	5705
Odpis pohledávky	-100	0	0
Tvorba rezerv	-500	-500	-106
Odpisy DDHM	-3274	-3274	-2274
Odpisy DDHM	-175	-175	-122
Odpisy základního stáda	-1176	-1176	-882
Odpisy DNHM	-19	-19	-19
Mezisosoučet-nepeněžní operace	-5244	-5144	-3403
Mezisosoučet-daňový základ	525	1833	2302
Nezaplacené pojistné	16	16	0
Neuhrazený závazek	0	50	50
Odečet ztráty	0	0	-200
Odečet darů	-27	-40	0
Mezisosoučet-položky upr. daň. základ	-11	26	-150
Daňový základ po úpravách	514	1859	2152
Sazba daně	24	21	19
Daň z příjmů právnických osob	123	390	409
Slevy na dani	18	18	0
Daňová povinnost	105	372	409

Úhrn povinných plateb do veřejných rozpočtů (sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem, daně a poplatky zahrnované do nákladů, daň z příjmů právnických osob činí tedy:

- 926 tis. Kč u českého poplatníka v roce 2007
- 1 193 tis. Kč u českého poplatníka v roce 2008
- 1 246 tis. Kč u slovenského poplatníka

Je zjevné, že v podmínkách roku 2007 se jako výhodnější jeví česká daňová soustava, která poskytuje poplatníkovi následující výhody:

- rychlejší odepisování dlouhodobého majetku (movitých věcí a základního stáda)
- možnost tvorby rezervy na opravy dlouhodobého majetku
- možnost tvorby opravné položky k pohledávce po lhůtě splatnosti
- možnost odečtu darů (v podmínkách roku 2007 nemohl český poplatník plně využít, protože nedodržel limit 5% ze základu daně po úpravách)
- poplatník nemusí zvyšovat základ daně o závazky po lhůtě splatnosti
- poplatník má možnost slevy na dani z titulu zaměstnávání osoby zdravotně postižené

Oproti tomu slovenský poplatník nemusí zvyšovat základ daně o nezaplacené pojistné na sociální a zdravotní pojištění a může uplatnit ztrátu z minulých let. V roce 2008 český poplatník již nemůže uplatnit úroky z poskytnutých úvěrů (objem vlastního kapitálu se blíží nule), a dále nesplňuje podmínku daňové znatelnosti nákladů na leasing.

Z hlediska ekonomického dopadu na daňový subjekt lze uvedené rozdíly členit na rozdíly trvalé a přechodné (změny ovlivní daňový základ a daň v jiném zdaňovacím období), které jsou vedeny v následující tabulce

Tab.č. 9 – Přechodné rozdíly při stanovení daňového základu

<i>Odpisy dlouhodobého majetku</i>	<i>1 347 tis. Kč</i>
Tvorba rezerv	394 tis. Kč
Náklady na leasing	-87 tis. Kč
Nezaplacené pojistné	-67 tis. Kč
Celkem	1 587 tis. Kč

Uvedené částky se do daňového základu poplatníků promítnou v různých obdobích. Nejrychleji se tak stane u nezaplaceného pojistného (za předpokladu, že poplatník svůj dluh uhradí a dále dodrží splatnost pojistného) již v následujícím období. Částka 87 tis. Kč z leasingu ovlivní daňový základ českého poplatníka v období 2011-2015 (dojde ke změně vlastnictví předmětu leasingu, poplatník zvýší vstupní cenu o daňově neuznané nájemné, dále bude předmět leasingu odepisovat ve 2. odpisové skupině 5 let). Tvorba rezervy ovlivní základ daně v roce 2011 nebo 2012, případně též v roce následujícím v závislosti na datu zahájení opravy. Ke změně v uplatnění odpisů dojde v následujících letech počínaje rokem 2009, jak bude dokladováno dále.

Zatímco trvalé rozdíly tvoří odečet daňové ztráty (200 tis. Kč ve prospěch slovenského poplatníka), daňově uznatelné úroky (1 121 tis. Kč ve prospěch slovenského poplatníka) poskytnuté dary (40 tis. Kč ve prospěch českého poplatníka), 13 tis. Kč rozdílu sazeb povinného pojištění ve prospěch slovenského poplatníka a dále povolená sleva na dani u českého poplatníka.

Při přijetí teze, že k základním předmětným skutečnostem dojde v roce předcházejícím zkoumanému zdaňovacímu období, lze kvantifikovat následující faktory ovlivňující daňový základ:

1. český poplatník povinně dále tvoří rezervu na opravy dlouhodobého majetku (dle §7 odst. 5 až 8 zákona č. 593/1992 Sb. lze tvořit rezervu na opravy nemovitého majetku jen ve výši podílu stanovenému z hlediska časovosti. Přitom nelze tvořit jen jedno zdaňovací období). Slovenský poplatník proti tomu vynaloží na své obligatorní rezervy pravděpodobně obdobné hodnoty jako v roce předcházejícím a jeho daňový základ z tohoto titulu zůstane přibližně nezměněn.

2. pohledávka po lhůtě splatnosti naplní požadavek dle §20 odst. 14 ZDP SR. Protože se lhůta po splatnosti se pohybuje v rozmezí 12-24 měsíců, uplatní slovenský poplatník opravnou položku ve výši 20% jmenovité hodnoty. Pro českého poplatníka zůstává v platnosti omezení částkou 200 tis. Kč dle §8a odst.1 zák. č. 593/1992 Sb. a opravnou položku netvoří.

3. Jak bylo dokladováno výše, přesouvá se, zejména vlivem zvýhodněného odpisování v 1.roce u českého poplatníka a zkrácenou dobou odepisování objem odpisů ve prospěch slovenského poplatníka.

4. Neobjeví se položka daňové ztráty

5. V attributech modelového podniku je dokladován závěr, že změna stavu zvířat včetně základního stáda neovlivní při zadaných parametrech významněji daňový základ a v dalších výpočtech je od změn stavu, aktivace a zůstatkových cen vyřazeného základního stáda abstrahováno. Při zohlednění těchto modifikací dochází ke změnám, které jsou uvedeny v příloze č. XI - XIII.

Z tabulek je zjevné, že zatímco v prvním roce odepisování při zadaných parametrech se česká daňová soustava jeví jako mírně výhodnější, ve 2. roce se výhodnost daňového zatížení přesouvá ve prospěch Slovenské republiky. Uvedený trend bude zesilovat, podmíněný zejména faktory zvyšující se odepisováním movitých věcí a základního stáda při rychlejším odpisu nemovitostí v SR.

Při posuzování vhodnosti daňové soustavy jedné ze zkoumaných zemí je třeba zohlednit zejména následující faktory:

1. možnost tvorby rezerv na opravy dlouhodobého hmotného majetku poskytuje výraznou výhodu českému poplatníkovi. Zákon o rezervách (viz §7 odst. 9 zák. č. 593/1992 Sb.) poskytuje velmi významnou možnost přesunu daňové povinnosti do dalších období („daňové prázdniny“). Modelový podnik sice vychází z tvorby rezerv přiměřené vytvořeným zdrojům, nic však poplatníkovi nebrání využívat zákonné možnosti plně, i když se skrytou budoucí daňovou zadlužeností.

2. rychlejší odepisování movitých věcí přináší krátkodobý efekt českému poplatníkovi, jako motivační poslouží zejména při velmi expanzivním ekonomickém chování subjektu (s výše uvedenými problémy v oblasti financování). Ve většině případů lze však očekávat, že maximální odepisování bude užívat poplatník spíše následně v reakci na již vytvořený zisk.

3. u odepisování základního stáda nejsou výsledky jednoznačné: delší doba odepisování na Slovensku nemusí automaticky znamenat výhodu pro českého poplatníka (vyšší odpis sebou přináší nižší zůstatkovou cenu) a tedy výhodnost jedné daňové soustavy závisí zejména na podílu brakace. Při životnosti základního stáda prasat v rozmezí 2,5-3 roky poskytnou obě daňové soustavy v tomto horizontu rámcově shodné výsledky.

4. odepisování nemovitostí poskytuje zjevnou výhodu slovenskému poplatníkovi. Lze však důvodně očekávat, že možnost tvorby rezervy převáží nad výhodností odepisování nemovitostí, protože k ovlivnění daňového základu může dojít až v dlouhodobějším časovém horizontu, přesahujícím rámec, ve kterém se daňový poplatník rozhoduje.

5. v otázkách financování poskytuje větší výhody slovenská daňová soustava. U leasingového pořízení DHM však může český poplatník využít dobu nájmu shodnou s dobou odepisování a z dlouhodobého hlediska tak nedosáhne žádný z poplatníků daňovou výhodu. Slovensko se tak jeví výhodnější jen při velmi významném objemu pořízení majetku touto formou. Při financování formou úvěru má slovenský poplatník významnou výhodu, protože objem uplatnitelných úroků z komerčních bankovních úvěrů není závislý na žádném dalším ukazateli. Český poplatník, zejména začínající, utrpí významné ztráty. Jestliže však bude vytvářet zisk (účetní), dopad na daňový základ se v následujících obdobích sníží. Slovenská daňová soustava se tedy stane výhodnější jen pro poplatníky s nízkou rentabilitou a nízkým účetním ziskem nebo účetní ztrátou.

6. Výhody v uplatnitelnosti daňové ztráty nejsou jednoznačné. Ve výši uvedené v modelovém příkladu chování subjektu nebude mít patrně žádný vliv. Při vyšší ztrátě vyvstává otázka, zdali její uplatnění nebudou doprovázet další faktory (vypořádání se s předlužeností, zvýšení daňového základu o závazky po lhůtě splatnosti), které snížení daňového základu o ztrátu eliminují.

7. Výhoda poskytnutá slovenskému poplatníkovi z titulu odpisu pohledávek chování daňového subjektu patrně neovlivní (poplatník očekává, že jeho pohledávky budou uhrazeny, resp. bude je vymáhat právní cestou). Vzhledem ke své významnosti co do objemu patrně ani rozdíl se sociálním a zdravotním pojištěním nebudou mít na chování poplatníka významnější vliv.

Z uvedených skutečností je patrné, že česká daňová soustava je výhodnější všude tam, kde lze odůvodněně tvořit vysoké rezervy na opravy dlouhodobého majetku, a to ve výši podstatně snižující daňový základ a současně v co nejdelším časovém horizontu. Pokud nelze tento institut užít, působí při hodnocení výhodnosti daňové soustavy zejména:

- ve prospěch české daňové soustavy rychlejší odepisování movitých věcí
- ve prospěch slovenské daňové soustavy rychlejší odepisování nemovitostí, volnější postup při daňovém uplatnění úroků z úvěrů a rychlejší daňové uplatnění nákladů z titulu finančního leasingu. Posuzování vhodnosti daňové soustavy pro poplatníka tedy zásadně ovlivní podíl, v jakém se uvedené složky majetku, resp. způsoby financování, objevují v podnikových ukazatelích, reálných nebo očekávaných.

6.2. Doplnující informace k porovnání daňových soustav

Jak bylo uvedeno výše, slovenský zákon o dani z příjmů č. 595/2003 Z.z. obecně vychází ze zákona č. 586/1992 Sb., ve znění platném k 1.1.1993. Zákon zachovává i svoji strukturu zejména v oblasti daně z příjmů právnických osob, §12-14 ZDP SR tak (ustanovení o dani z příjmu právnických osob) tak odpovídá §17-20 ZDP ČR, §17 ZDP SR (daňový základ) věcně odpovídá §23 ZDP ČR, §19 ZDP SR (výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů) odráží obsah §24 ZDP ČR, podobně i §21 se věcně shoduje s §25 (výdaje, které nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů), obsah §22-29 (odpisy dlouhodobého majetku) navazuje na původní §26-32, §20-21 má svoji analogii v zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. Zákon o dani z příjmů SR v platném znění obsahuje oproti původní verzi zejména opravu logických

nesrovnalostí, resp. upřesnění v souladu se zásadou daňové spravedlnosti. Uvedených případů je více a některé jsou uvedeny již v analýze modelového podniku, dále jsou uvedeny další, které se v odvětví zemědělské prvovýroby obvykle vyskytují:

1. zahrnování dotace na pořízení hmotného majetku do nákladů prostřednictvím odpisů: v původní variantě měl poplatník – příjemce dotace neoprávněnou výhodu (uplatnil odpis z hodnoty dotace a neúčtní odpočet 10% na pořízení hmotného majetku). Dle platné právní úpravy slovenský poplatník zvyšuje základ daně o hodnotu dotace vztahující se k odpisům (viz §17 písm. e) ZDP SR). Český poplatník snižuje již vstupní cenu pro daňové odepisování (§29 odst. 1 ZDP ČR), v obou případech tak dochází různými cestami k shodnému daňovému efektu

2. vylučování příjmů, které se vztahují k výdajům v minulých letech vyloučených ze základu daně. Zde se opravuje původní systémová chyba, připouštějící dvojí zdanění příjmů, např. z titulu rozpuštění účetních rezerv a opravných položek, změnami nebo náhradami neuznaných výdajů apod., přičemž česká daňová soustava volí shodný postup (viz §17 odst. 2 písm.g) a odst. 15 ZDP SR a §23 odst. 3 písm. c) a odst. 4 písm. e) ZDP ČR)

3. daňová uznatelnost zůstatkové ceny dlouhodobého majetku odepisovaného při jeho prodeji nebo likvidaci, a to nad úroveň výtěžku. Původní znění zákona obsahovalo věcný problém, v odvětví zemědělství se vztahující zejména k základnímu stádu (prodej základního stáda se uskutečňuje zpravidla za cenu nižší, než je zůstatková cena daňová, nehledě na nutné porážky a plně konfiskáty. Přitom obměna základního stáda je běžnou činností zemědělského poplatníka, které se nelze vyvarovat). V současnosti je zůstatková cena prodaného nebo vyřazeného dlouhodobého majetku vždy zcela daňově uznatelná v obou daňových soustavách (viz §19 odst. 3 písm. b) ZDP SR a §24 odst. 2 písm. b) ZDP ČR, resp. česká daňová soustava se nezabývá zůstatkovou cenou dlouhodobého majetku, který není majetkem dle §26 a násl. ZDP ČR, tedy ani základním stádem)

4. daňová uznatelnost nezaviněných úhynů. Původní znění zákona zahrnovalo úhyny zvířat mezi manka a škody, tedy daňově neuznatelné. Souběžně obě daňové soustavy přijaly stanovisko, že nezaviněné úhyny do této kategorie nepatří (viz §21 odst. 3 písm. e) ZDP SR a §25 odst. 2 ZDP ČR)

5. zahrnování manka a škod ze živelních pohrom a způsobených neznámým pachatelem do základu daně (v původní variantě neobsaženo, dnes

uznáno – viz §19 odst. 3 písm. g) ZDP SR a §24 odst. 2 písm. l) ZDP ČR)

6. vymezení zvláštní kategorie pohledávek (při ukončení konkurzu, zamítnutí konkurzu pro nedostatek majetku, úmrtí dlužníka bez dědiců apod.) u kterých lze uplatnit daňově účinný odpis a kategorie pohledávek nižší nominální ceny (v SR 10 tis. SKK v ČR 30 tis. Kč), které zjevně nelze vymáhat bez neúměrných vícenákladů. Dle platné právní úpravy lze obě kategorie daňově účinným způsobem odepsat (viz §19 odst. 2 písm. h) ZDP SR, §24 odst. 2 písm. y) ZDP ČR a §8c zák.č. 593/1992 Sb.)

7. Zahrnutí příspěvků organizacím s nepovinným členstvím do daňově účinných výdajů. Důvod jejich prvotního vyloučení není jasný, v současnosti povolují oba zákony limitované uplatnění. /v SR 0,5 promile úhrnu zdanitelných příjmů, maximálně 2 mil. SKK ročně- viz §19 odst. 3 písm. n) ZDP SR, v ČR 0,5% úhrnu vyměřovacích základů na sociální pojištění, a to pouze příspěvky zaměstnavatelským svazům, Hospodářské komoře a Agrární komoře, nikoliv např. odborným svazům pěstitelů nebo chovatelů)

8. Zmírnění pravidel pro uplatnění operativního pronájmu a následné koupi najaté věci (resp. finančního pronájmu při nedodržení podmínek). Důvodem vazby prodejní ceny (nesmí být nižší, než by měl majetek při odepisování) na daňovou znatelnost nájemného je zjevná, brání se zde spekulativnímu „zkrácení“ doby odepisování formou daňového uplatnění nájemného a následného odkupu za nižší cenu. Z hlediska daňové spravedlnosti se jako správnější jeví postup ve slovenské daňové soustavě, který zvyšuje základ daně pouze o částku, o kterou uplatněné nájemné převyšuje možné odpisy (rozdíl je možno pokládat za neoprávněný náklad, viz §17 odst. 26 ZDP SR). Česká daňová soustava požaduje zdanění celé hodnoty pronájmu a připouští retrospektivitu (viz §24 odst. 4 a 5 ZDP ČR)

9. ze systémového hlediska je zajímavý postup slovenské strany, která připouští nájemné a zprostředkovatelské činnosti jako daňově uznatelné až po jejich zaplacení (§19 odst. 4 ZDP SR). Problém zjevně souvisí s přetrvávajícím časovým nesouladem příjmů a výdajů při vztazích mezi osobami vedoucími podvojně účetnictví a ostatními, kdy slovenská strana přistoupila k částečnému omezení této disproporce. Zvláštní je, že tak neučinila, obdobně jako česká strana (§24 odst. 2 písm. zi) ZDP ČR) v případě úroků placených fyzickým osobám.

10) Slovenská strana zrušila jakákoliv omezení při poskytování úvěrů

mezi závislými osobami při zachování průměrného stavu všech úvěrů a půjček do 100 mil SKK, tedy de facto pro všechny malé a střední podniky

Z uvedených příkladů je zjevné, že ve slovenské daňové soustavě nedochází k tak výraznému pohybu, jako v daňové soustavě české, změny oproti původnímu znění zákona byly zpravidla vyvolány opravami nebo zmírněními ustanovení zákona, přičemž v mnoha případech kopíruje slovenská daňová soustava změny v ČR. Změn v konstrukci daňového základu, ke kterým došlo v SR a nedošlo v ČR, je minimum (např. výše uvedené body 8-10) Z hlediska efektivnosti daní a právní perfektnosti tak slovenská daňová soustava vytváří stabilnější daňové prostředí, než panuje v ČR.

7. Závěr

Analýzou modelového podniku bylo zjištěno, že při konstantních vstupních parametrech dosáhne nižší daňové povinnosti český daňový poplatník v prvním roce činnosti, v následujících letech se výhoda přesune ke slovenskému poplatníkovi.

Rozdíly mezi daňovými soustavami, u kterých vyvstává otázka výhodnosti pro daňové poplatníky, lze rozdělit na rozdíly přechodné a rozdíly trvalé. Rozdíly přechodné vznikají rozdílnou možností uplatnění celkového, předem daného výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů a neovlivní tedy sumu daňových základů za delší časové období, kterého se týkají. Daňovému poplatníkovi poskytují tedy výhodu pouze z hlediska časovosti (delší držba finančních prostředků vynakládaných na daně) a z hlediska prognóz budoucího vývoje (spekulace na snížení sazby daně, na dosažení daňových ztrát v následujících obdobích).

Zásadní přechodné rozdíly tvoří:

- odpisy movitého majetku (česká daňová soustava poskytuje výhodnější podmínky z hlediska doby odepisování a z hlediska uplatnění zvýšeného odpisu 10-20% vstupní ceny, slovenský poplatník nemá v roce zařazení možnost ovlivnit výši odpisu). Rozdílné podmínky působí na poplatníky v rozmezí 4-6 let u nejčastějších odpisových skupin 1 a 2, přičemž výhoda českého poplatníka se při maximálním možném odpisu ztrácí ve 2. roce odepisování
- odpisy základního stáda (slovenský poplatník odepisuje v 1. odpisové skupině na 4 roky, český poplatník v roce 2007 na 3 roky, v roce 2008 fakticky libovolně včetně jednorázového zahrnutí do výdajů). Rozdíly se teoreticky vyrovnají v období 4 let, fakticky však během 2-3 let v závislosti na brakaci stáda
- odpisy nemovitého majetku – slovenská daňová soustava nemovitosti nerozlišuje a připouští pouze odpis na 20 let. Z hodnotového hlediska tvoří významnou část nemovitosti, odepisované v ČR po dobu 30 let.
- Rezervy – zatímco slovenská daňová soustava zná pouze rezervy dílčího charakteru, obligatorní a vesměs vyrovnané v následujícím zdaňovacím období, česká daňová soustava umožňuje tvorbu rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku v dlouhodobé perspektivě.

U uvedených přechodných rozdílů, zejména odpisů nemovitostí a rezerv, lze očekávat, že vzhledem k dlouhodobému časovému horizontu budou subjektivně

chápany jako rozdíly trvalé s modifikací v chování poplatníka. Zásadní trvalý rozdíl mezi daňovými systémy představují náklady na financování. Nejvýrazněji se projevuje u úroků z úvěrů, kde slovenská soustava připouští daňovou účinnost fakticky jakýchkoliv úroků, zatímco v ČR od roku 2008 panuje výrazná restrikce, vztažená k úrovni vlastního kapitálu. Tento faktor se zesiluje i přísnějšími podmínkami v dalších formách financování z cizích zdrojů. Výrazný trvalý rozdíl, odpis pohledávek po splatnosti ve slovenské daňové soustavě, má na poplatníka pouze následný dopad, protože poplatník preferuje úhradu pohledávky od dlužníka.

Další zjištěné rozdíly mezi daňovými systémy sice nemají pro modelového poplatníka větší význam vzhledem ke své výši, v širším kontextu však nelze pominout možný vliv na chování jiných poplatníků. Jedná se zejména o:

- úroveň sociálního a zdravotního pojištění je ve slovenském právu mírně vyšší
- vzhledem k rozdílné faktické progresi daně z příjmů fyzických osob vynaloží slovenský zaměstnavatel vyšší objem výdajů na jednotku čisté mzdy u nižších příjmových skupin zaměstnanců, v zemědělství převládajících
- při uplatnění daňové ztráty je slovenský poplatník vázán pouze časovým testem 5 let. Český poplatník při změně vlastnictví ke společnosti musí zachovat předmět činnosti, čímž se snižuje mobilita kapitálu ve vztahu ke stávajícím společnostem.
- Slovenský poplatník není vázán zaplacením jako povinnou podmínkou pro daňové uplatnění žádné z povinných plateb, získává tak relativní daňovou výhodu při přechodně zhoršených podmínkách hospodaření.

Z hlediska volnosti v rozhodování daňových subjektů poskytuje širší prostor česká daňová soustava, zejména v klíčových oblastech odepisování dlouhodobého hmotného majetku a v oblasti tvorby rezerv. Větší volnost slovenského poplatníka v oblasti odpisů nehmotného majetku má v podmínkách zemědělství okrajový význam.

V širším kontextu nelze jednoznačně určit, zda některá z uvedených daňových soustav je všeobecně výhodnější. Česká daňová soustava se jeví jako vhodnější pro kapitálově silné poplatníky, kteří snáze splní podmínku daňové uplatnitelnosti úroků, a poplatníky s vyšším podílem movitého majetku, zejména nového. Slovensko se stává výhodnější pro poplatníky s vyšším podílem nemovitostí a ty, kteří volí financování svých investic převážně z cizích zdrojů. Jako nesporná (i když z hlediska daňové správy riziková) výhoda české daňové soustavy zůstává tvorba rezerv na opravy dlouhodobého majetku.

Seznam použité literatury

Literární zdroje

1. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. v platném znění
2. Dobšovič, D. a kol. Daňové výdavky, Žilina: PORADCA, s.r.o., ISSN 1335-1583.
3. Kubátová, K. Daňová teorie a politika. 1. vyd. Praha: ASPI a.s., 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
4. Kyzlink, V., Lér, L. Finanční teorie a politika. 1.vyd. Praha: Svoboda, 1980.
5. Neplechová, M. Účetnictví zemědělského podniku. 2. Vyd. Praha: ANAG, 2007 ISBN 978-80-7263-393-7
6. Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 1.vyd. Praha: ASPI a.s., 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0.
7. Peková, J. Veřejné finance, úvod do problematiky. 1.vyd. Praha: ASPI a.s., 2005. 528 ISBN 80-7357-049-1.
8. Podvojně účtovnictvo podnikatel'ov pro rok 2008, Ružomberok, ISBN 978-80-8057-742-1.
9. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění
Siblík, J. Dějiny finančních teorií. 1.vyd. Praha: SPN 1984.
10. Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. 1.vyd. Praha: CH Beck, 2008. 256 s. ISBN 978-80-7201-649-5.
11. Zákon č. 595/2003 Z.z. O dani z příjmů v platném znění
12. Zákon č. 582/2004 Z.z. O místních daních a místním poplatku za komunální odpady a drobné stavební odpady v platném znění
13. Zákon č. 580/2004 Z. z. O zdravotním pojištění v platném znění
14. Zákon č. 461/2003 Z. z. O sociálním pojištění v platném znění
15. Zákon 586/1992 Sb O daních z příjmů v platném znění
16. Zákon č. 593/1992 Sb O rezervách pro zjištění základu daně z příjmů v platném znění

17. Zákon č 16/1993 Sb O dani silniční v platném znění
18. Zákon č. 338/1992 Sb. O dani z nemovitosti v platném znění
19. Zákon č. 563/1991 Sb. O účetnictví v platném znění
20. Zákon č. 589/1992 Sb. O pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti v platném znění
21. Zákon č. 592/1992 Sb. O pojistném na všeobecné zdravotní pojištění

Elektronické zdroje

1. Kubátová, K. Daně – konkurence nebo harmonizace? [online]. [Cit. 2009-01-03]. Dostupný z <<http://www.cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466>>
2. Mach, P. Daňová konkurence musí být zachována. [online]. [Cit. 2009-01-03]. Dostupný z <<http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=417&PHPSESSID=81606d0c094934716161342a0a7a3f5a>>
3. Mitchel, D. *Tax* competention and fiscal reform: Rewarding pro-growth tax policy. [online]. [Cit. 2009-01-03]. Dostupný z <http://www.cato.org/events/russianconf2004/papers/mitchell.pdf>

Seznam příloh

- I. Porovnání odpisových sazeb při rovnoměrném odepisování**
- II. Procento amortizace dle odpisových skupin v české daňové soustavě**
- III. Procento amortizace dle odpisových skupin ve slovenské daňové soustavě**
- IV. Procento amortizace dle odpisových skupin v české daňové soustavě**
- V. Porovnání uplatněných odpisů DHM v ČR a SR (1.rok)**
- VI. Porovnání uplatněných odpisů DHM v ČR a SR (2. rok)**
- VII. Porovnání uplatněných odpisů DDHM v ČR a SR**
- VIII. Soupis výdajů na dosažení příjmů modelového podniku**
- IX. Celkové náklady na povinné pojištění (tis. Kč)**
- X. Porovnání čistých mezd v daňových soustavách**
- XI. Dopad vyřazení zvířat do daňového základu v 2. roce činnosti (Kč)**
- XII. Odpisy zvířat ve 2. roce odepisování (Kč)**
- XIII. Změna daňového základu a daně z příjmů ve 2. roce činnosti (tis. Kč)**
- XIV. Možné varianty odpisů základního stáda v ČR od roku 2008**

Přílohy

I. Porovnání odpisových sazeb při rovnoměrném odepisování

<i>Odpisová skupina</i>	<i>Česká republika</i>				<i>Slovenská republika</i>	
	<i>Počet let</i>	<i>1. rok</i>	<i>Další roky</i>	<i>TZ</i>	<i>Počet let</i>	<i>Sazba</i>
1	3	20	40	33,3	4	25
2	5	11	22,25	20	6	16,67
3	10	5,5	10,5	10	12	8,33
4	20	2,15	5,15	5	20	5
5	30	1,4	3,4	3,4	20	5
6	50	1,02	2,02	2	20	5

II. Procento amortizace dle odpisových skupin v české daňové soustavě

<i>Odpisová skupina</i>	<i>1. rok</i>	<i>2. rok</i>	<i>3. rok</i>	<i>4. rok</i>	<i>5. rok</i>	<i>6. rok</i>
1	33,33	44,45	22,22	x	x	x
2	20	32	24	16	8	x
3	10	18	16	14	12	10
4	5	9,5	9	8,5	8	7,5
5	3,33	6,44	6,22	6	5,78	5,56
6	2	3,92	3,84	3,76	3,68	3,6

III. Procento amortizace dle odpisových skupin ve slovenské daňové soustavě

Odpisová skupina	1. rok	2.rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok
1	25	37,5	25	12,5	x	x
2	16,67	27,78	22,22	16,67	11,11	5,55
3	8,33	15,28	13,89	12,5	11,11	9,72
4	5	9,5	9	8,5	8	7,5

IV. Procento amortizace dle odpisových skupin v české daňové soustavě

Odpisová skupina	%	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok	6. rok
1	10	43,33	37,78	18,89	x	x	x
1	20	53,33	31,11	15,56	x	x	x
2	10	30	28	21	14	7	x
2	20	40	24	18	12	6	x
3	10	20	16	14,22	12,45	10,66	8,89*

* daňová soustava ČR připouští též zvýšení o 20% ve 3. odpisové skupině,
v současnosti však pro něj nemá věčnou náplň

V. Porovnání uplatněných odpisů DHM v ČR a SR (1. rok)

Název	Skup.	Vstupní cena (Kč.)	Česká republika		Slovenská republika	
			Min.	Max.	Min.	Max.
Počítač	1	61 000	12 200	26 434	15 250	15 250
Cisterna a aplikátor	1	1 800 000	360 000	960 000	450 000	450 000
Celkem skupina	1	1 861 000	372 200	986 434	465 250	465 250
Technologie krmení	2	1 049 000	115 390	209 800	174 834	174 834
Technologie větrání	2	903 000	99 330	180 600	150 500	150 500
Ventilace výkrmna	2	471 000	51 810	94 200	78 500	78 500
Čerpadla na kejdu	2	147 000	16 170	29 400	24 500	24 500
Vysokotlaký čistící	2	89 000	9 790	17 800	14 834	14 834
Linka na mokré krmení	2	2 805 000	308 550	1 122 000	467 500	467 500
Traktor	2	100 000	11 000	20 000	16 667	16 667
Celkem skupina	2	5 564 000	612 040	1 673 800	927 335	927 335
Náhradní generátor el.	3	65 000	358	6 500	5 417	5 417
Mobilní nádrž	3	59 000	325	5 900	4 917	4 917
Celkem skupina	3	124 000	683	12 400	10 334	10 334
Nadzemní jímky	4	1 230 000	26 445	61 500	61 500	61 500
Celkem skupina	4	1 230 000	26 445	61 500	61 500	61 500
Odchovna prasat	5	4 572 000	64 008	152 400	228 600	228 600
Výkrmna prasat	5	10 239 000	143 346	341 300	511 950	511 950
Přípravna	5	315 000	4 410	10 500	15 750	15 750
Malá betonová jímka	5	30 000	420	1 000	1 500	1 500
Administrativní budova	5	387 000	5 418	12 900	19 350	19 350
Garáže	5	471 000	6 594	15 700	23 550	23 550
Kotelna	5	174 000	2 436	5 800	8 700	8 700
Kafilerní box	5	11 000	154	367	550	550
Celkem skupina	5	16 199 000	226 786	539 967	809 950	809 950
Celkem podnik	x	24 978 000	1 238 154	3 274 101	2 274 369	2 274 369

VI. Porovnání uplatněných odpisů DHM v ČR a SR (2. rok)

Název	Skup.	Vstupní cena (Kč.)	Min.	Max.	Min.	Max.
Počítač	1	61 000	24 400	23 044	15 250	22 876
Cisterna a aplikátor	1	1 800 000	20000	560 000	450 000	675 001
Celkem skupina	1	1 861 000	744 400	583 044	465 250	697 877
Technologie krmení	2	1 049 000	233 403	335 680	174 834	291 390
Technologie větrání	2	903 000	200 918	288 960	150 500	250 834
Ventilace výkrmna	2	471 000	104 798	150 720	78 500	130 834
Čerpadla na kejdu	2	147 000	32 708	47 040	24 500	40 834
Vysokotlaký čistící	2	89 000	19 803	28 480	14 834	24 723
Linka na mokré krmení	2	2 805 000	624 113	673 200	467 500	779 168
Traktor	2	100 000	22 250	32 000	16 667	27 779
Celkem skupina	2	5 564 000	1 237 993	1 556 080	927 335	1545562
Náhradní generátor el.	3	65 000	6 825	11 700	5 417	9 931
Mobilní nádrž	3	59 000	6 195	10 620	4 917	9 015
Celkem skupina	3	124 000	13 020	22 320	10 334	18 946
Nadzemní jímky	4	1 230 000	41 820	116 815	61 500	116 851
Celkem skupina	4	1 230 000	41 820	116 815	61 500	116 851
Odchovna prasat	5	4 572 000	155 448	294 640	228 600	434 341
Výkrmna prasat	5	10 239 000	348 126	659 847	511 950	972 706
Přípravna	5	315 000	10 710	20 300	15 750	29 926
Malá betonová jímka	5	30 000	1 020	1 934	1 500	2 851
Administrativní budova	5	387 000	13 158	24 940	19 350	36 766
Garáže	5	471 000	16 014	30 354	23 550	44 746
Kotelna	5	174 000	5 916	11 214	8 700	16 531
Kafilerní box	5	11 000	374	709	550	1 046
Celkem skupina	5	16 199 000	550 766	1 043 938	809 950	1538913
Celkem podnik	x	24 978 000	2 587 999	3 322 232	2 274 369	3918149

VII. Porovnání uplatněných odpisů DDHM v ČR a SR

<i>Název</i>	<i>Skup.</i>	<i>Vstupní cena</i>	<i>Min.</i>	<i>Max.</i>	<i>Min.</i>	<i>Max.</i>
Křovinořez	0	16 000	1 760	16 000	4 000	16 000
Automatická pračka	0	11 000	1 760	11 000	2 750	11 000
Míchací zařízení	0	20 000	2 200	20 000	3 334	20 000
Čerpadla na vodu	0	61 000	6 710	61 000	10 167	61 000
Celkem skupina	0	108 000	12 430	108 000	20 251	108 000
Notebook	1	31 000	6 200	31 000	7 750	7 750
Celkem skupina	1	31 000	6 200	31 000	7 750	7 750
Ohřívač TA 40	2	36 000	3 960	36 000	6 000	6 000
Celkem skupina	2	36 000	3 960	36 000	6 000	6 000
Celkem podnik	x	175 000	22 590	175 000	34 001	121 750

VIII. Soupis výdajů na dosažení příjmů modelového podniku (tis. Kč)

<i>Položka</i>	<i>výdaj</i>	<i>% výdajů</i>
Výrobní spotřeba	25 475	85.11
Mzdové náklady	2 076	6.94
Povinné pojištění	727	2.43
Leasing	87	0.29
Daně a poplatky	94	0.31
Komerční pojištění	256	0.86
Finanční náklady	97	0.32
Úroky	1 121	3.75
Celkem modelový podnik	29 933	100.00

IX. Celkové náklady na povinné pojištění (tis. Kč)

	<i>2007</i>	<i>2008</i>
Technik	150	151
Pracovník s ZTP	52	52
Ostatní pracovníci	538	538
Celkem	740	741

X. Porovnání čistých mezd v daňových soustavách

Položka	Technik		Manuální pracovník	
	ČR	SR	ČR	SR
Hrubá mzda	420 000	420 000	165 600	1 65 600
Pojištění zaměstnance	52 500	56 280	20 700	22 191
Pojištění zaměstnavatele	147 000	151 620	57 960	59 782
Daňový základ	567 000	363 720	223 500	143 409
Nezdanitelná částka	-	87 994	-	87 994 *
Základ daně snížený	567 000	275 700	223 500	55 400
Sazba daně	15	19	15	19
Daň	85 050	52 383	33 525	10 526
Snížení daně	-24 840	-	-24 840	-
Čistá mzda	307 290	311 337	136 215	132 883
Náklady celkem	567 000	571 620	223 560	225 382
Náklady na Kč mezd	1,85	1,84	1,64	1,70

XI. Dopad vyřazení zvířat do daňového základu v 2. roce činnosti (Kč)

Titul změny	vstupní cena	Zůst. cena ČR	Zůst. cena SR
Počáteční stav	3426000.00	2284000.00	2569500.00
Aktivace	1656628.00	1656628.00	1656628.00
Vyřazení	1555549.00	1168136.50	1252636.50
Konečný stav	3527079.00	2772491.50	2973492.00
Změna dopadu do daňového základu		387412.50	302912.50

XII. Odpisy zvířat ve 2. roce odepisování (Kč)

Titul	ČR	SR
Odpisy starý blok	1072000.00	904500.00
-Odpisy nový blok	388164.00	291123.00
Celkem	1460164.00	1195623.00
Celkový dopad změn stavu	1072751,50	892710,50

XIII. Změna daňového základu a daně z příjmů ve 2. roce činnosti (tis. Kč)

<i>položka</i>	<i>k2</i>	<i>k3</i>	<i>Rozdíl</i>
Rozdíl příjmů a výdajů	6977	5705	-1272
Odpis pohledávky	0	-100	-100
Tvorba rezerv	-500	0	500
Odpisy DDHM	-3322	-3918	-596
Odpisy DDHM	0	14	14
Odpisy základního stáda	-1073	-893	180
Odpisy DNHM	-25	-19	6
Úprava o nepeněžní operace	-4920	-4916	4
Daňový základ	2057	789	-1268
Nezaplacené pojistné	16	0	-16
Neuhrazený závazek	50	50	0
Odečet darů	-40	0	40
Položky upravující základ daně	26	50	-176
Daňový základ	2083	639	-1444
Sazba daně	21	19	x
Daň z příjmů	437	121	-316
Slevy na dani	18	0	18
Daňová povinnost	419	121	-298

XIV. Možné varianty odpisů základního stáda v ČR od roku 2008

Novelizací Zákona o dani z příjmů č. 486/2008 Sb., s účinností od 1.1.2008 dochází ke změně v definici základního stáda a tedy i ke změnám v možnosti uplatnění odpisů. Uvedená změna se týká i zkoumaného modelového podniku, kde (jako nikdy u základního stáda prasat) nepřevyšuje pořizovací cena jednoho kusu částku 40 000 Kč požadovanou zákonem. Pro podnik se nabízejí následující možné varianty zahrnování vstupních cen základního stáda do daňově účinných výdajů:

1. Podnik nadále nepovažuje základní stádo za dlouhodobý hmotný majetek. V tom případě může teoreticky celou vstupní cenu základního stáda zahrnout do daňově účinných výdajů. Při praktickém uplatnění však uvedená operace bude zřejmě vyhodnocena jako porušení časové souvislosti mezi náklady a výnosy a bude muset provést časové rozlišení, např. - z konečného stavu ve vstupních cenách: v průběhu roku podnik vybrakoval 29,6% zařazených kusů základního stáda, což odpovídá rychlosti obratu 3,375 let (pro zjednodušení 3 roky). Provede snížení nákladů o 3/3 konečného stavu.

Dopad do daňového základu: 1 176 tis. Kč, což odpovídá částce zrychleného daňového

odpisu dle předchozích předpisů - z mimořádné hospodářské operace (nákupu zvířat). Modelový příklad počítá s variantou, že podnik vyřadil 169 ks z nakoupených a 71 ks z nově zařazených zvířat. Časově se rozlišuje jen částka 2 412 tis. Kč (případající na nakoupená zvířata ve stavu koncem roku), zvířata z vlastní aktivace se nadále považují za opakovaný případ a časově se nerozlišují. Dopad do daňového základu činí 804 tis. Kč (časově rozlišený náklad), +1657 tis. Kč (nově zařazená zvířata plně odepsaná při zařazení) +1014 tis. Kč (vyřazená nakoupená zvířata) tedy celkem 3 475 tis. Kč (k uplatnění v budoucích letech zbývá částka časově rozlišená částka 1 608 tis. Kč.) Tato varianta se, z hlediska objemu uplatněných daňových výdajů jeví jako nejvýhodnější.

2. Podnik považuje základní stádo za dlouhodobý majetek z hlediska účetních předpisů. Pro uplatnění této varianty je třeba splnit podmínku účtování odpisů ve výši uplatněné jako daňově účinný výdaj a dále odepisovat základní stádo po dobu delší než 1 rok. Odepisování může provést např. následujícími způsoby:

-dle vlastního odpisového plánu, přičemž není určeno, s jakou přesností (např. na kalendářní měsíce, roky apod.) dle doby očekávané doby životnosti. Objem odpisů nelze z daných parametrů předem stanovit, pravděpodobně se bude jednat o dobu 2-3 roky pravidelného odepisování.

- dle zákona o dani z příjmů, odpisová skupina 1. S touto variantou počítají výše uvedené konstrukce základu daně z příjmů a objem odpisů činí tedy v 1. roce 1 176 tis. Kč. V uvedených výpočtech již není počítáno s možností zvýšení odpisu o 10% v prvním roce odepisování, jež je záležitostí pouze dlouhodobého majetku dle ZDP.

- dle bodu 4.8. Českého účetního standardu pro podnikatele: odpisy se vyjádří jako podíl pořizovací ceny snížené o předpokládanou tržbu při brakaci a předpokládaného počtu let v chovu. Např. v uvedeném období dosáhl podnik tržby z brakace ve výši 776 tis. Kč za 162 ks, tedy 67,5 % vyřazených prasnic se zpeněžilo. Průměrná tržní cena prasnice činí 4 790 Kč.

Předpokládaná tržba z konečného stavu prasat: $385 \text{ ks} * 4 790 = 1 844 \text{ tis. Kč}$

Základna pro odepisování: 1 683 tis. Kč

Odpisy při 3 letech předpokládaného chovu: 561 tis. Kč

Uvedená varianta je tedy zjevně nevýhodná a zvolí ji pravděpodobně jen ztrátové podniky.

3. Podnik považuje základní stádo za soubor. V tomto případě převyšuje cena majetku 40 tis.Kč a základní stádo se opět stává dlouhodobým majetkem dle ZDP. Předpokládaným způsobem výpočtu odpisů se potom stane postup uvedený v pokynu MFČR č. D-300, jež sice nemá právní účinnost, ale v daňové praxi je obecně respektován. Roční odpis se vypočte dle vzorečku:

$$RO = \frac{P * 20}{100} + \frac{V * 10}{100} + \frac{(KS-P)*20}{100}$$

Pro 1. rok odepisování tedy $5082628*0,2+1555549*0,1-1555549*0,2 = 860\ 970$. Současně se (viz Pokyn D-300, §29 bod 10) změní uplatnitelná zůstatková cena základního stáda na 1 123 tis. Kč (podíl zůstatkové ceny z konečného stavu). Při přijetí varianty, že k nákupu zvířat došlo v předcházejícím zdaňovacím období a základní stádo již bylo odepisováno, dle výše uvedeného pokynu užije vzoreček:

$$RO = \frac{P * 20}{100} + \frac{V * 20}{100} + \frac{(KS-P)*40}{100}$$

$RO = 1656628 * 0,2+1555549 * 0,2 + 1870451 * 0,4 = 1\ 390\ 616$, přičemž již uplatněné odpisy v předchozím roce činí 685 20 Kč. Průměrná zůstatková cena vyřazené prasnice Dle této metody činí 2 546,08 Kč a uplatněný výdaj z titulu vyřazení základního stáda 611 056 Kč. Z hlediska daňového poplatníka není jasné, jakou metodu poplatník u základního stáda užije. U podniku s vyšším daňovým základem bude převažovat tlak na uplatnění daňově nejvýhodnějších metod, při nízkém zisku nebo daňové ztrátě patrně převládne tendence k uchování daňově uplatnitelných výdajů do dalších zdaňovacích období. Současně, jak uvádí např. Nephlechová⁴⁸ není zákonem dán okamžik, kdy poplatník zařadí zvíře do základního stáda. Jeho určení zůstává v pravomoci daňového subjektu v návaznosti na realizaci zootechnických zásad (u prasnic nejčastěji okamžikem připuštění, s touto variantou počítá i modelový příklad).

⁴⁸ Nephlechová, M., Účetnictví zemědělského podniku. 2. vyd. Praha: 2007. ISBN 978-80-7263-393-7

Abstrakt

BROUSKOVÁ, R. *Dopad daní z příjmů na odvětví zemědělství v odlišných národních podmínkách: Bakalářská práce*. České Budějovice: Vysoká škola evropských a regionálních studií, o. p. s., 2009. 82 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Klíčová slova: daně, daňová soustava, daň z příjmů, základ daně, peněžní operace, nepeněžní operace, položky zvyšující a snižující základ daně, sazba daně, dlouhodobý majetek, základní stádo, odpisy, rezervy, opravné položky, výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, financování, daňová správa, účetnictví

Bakalářská práce se zabývá porovnáním české a slovenské daňové soustavy, jejích dopadů, výhod, právních jistot a transparentnosti. Pro srovnání byl vytvořen modelový zemědělský podnik zabývající se chovem prasat. Práce na tomto modelovém podniku sleduje výhody a nevýhody obou soustav s přihlédnutím k právnímu stavu let 2007 a 2008. Práce sleduje vliv přímých daní, zejména daní z příjmu prostřednictvím alternativní konstrukce daňového základu, jeho úprav a výpočtu daňové povinnosti.

Výsledkem celé práce je konstatování, která ze zvolených daňových soustav je pro poplatníka za daných okolností výhodnější a jaké změny v chování poplatníků lze vlivem odlišné daňové soustavy očekávat.

Abstract

BROUSKOVÁ, R. *The impact of income tax on the agriculture sector in the different national conditions: Bachelor's thesis*. Ceske Budejovice: Institute of European and Regional Studies, ops, 2009. 82 s. Head thesis Ing. Lukas Moravec, Ph.D.

Key words: taxes, tax system, income tax, tax base, cash operations, non-cash operations, items increasing and decreasing the tax base, tax rate, long-term property, base flock, depreciations, reserves, rectifying items, income achievement, hedging and maintenance costs, financing, tax management, accountancy

The baccalaureate thesis compares the Czech and Slovak tax systems, their impact, advantages, legal peace and transparency. A model agricultural pig-keeping enterprise was created for the comparison purpose. The advantages and disadvantages of the both tax systems are shown on this model enterprise, with regard to their legal state in 2007 and 2008. The work follows the influence of direct taxes, especially the income taxes, through an alternative construction of the tax base, its adjustments and calculation of the tax liability.

The conclusion states, which of the compared tax systems is more advantageous for the tax payer in given circumstances, and which changes in the tax payers' behaviour can be expected under the influence of a particular tax system.