



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

KOMPARACE ZDAŇOVÁNÍ PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČR A V RAKOUSKU

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

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

ANDREJ PALČÁK

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

Ing. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Palčák Andrej

Daňové poradenství (6202R006)

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

Komparace zdaňování příjmů právnických osob v ČR a v Rakousku

v anglickém jazyce:

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

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3. Vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2011, 320s. 978-80-7357-695-0

BRYCHTA, I., MACHAČEK, I., DĚRGEL, M. Meritum daň z příjmů. 8. vydanie. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 640s. ISBN 979-80-7357-623-3.

HURDÍK, J., KATOLICKÝ, J. K pojetí právnických osob. 1. vydanie. Brno : Masarykova univerzita, 1992. 95s. ISBN 80-210-0457-6.

OECD. Country statistical profiles - 2011 edition. [online]. 2011, [16.12.2011] Dostupné z: <http://stats.oecd.org/Index.aspx>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních s příjmů, v znení pozdějších předpisech

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

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

L.S.

Ing. Pavel Svirák, Dr.
Ředitel ústavu

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

V Brně, dne 25.05.2012

Abstrakt

Bakalárska práca je zameraná na komparáciu Českej republiky a Rakúska, z hľadiska dani s príjmu právnických osôb. Práca je bližšie orientovaná na obchodné spoločnosti, z hľadiska daní, vyššie uvedených krajín. Obsahuje porovnanie obchodných spoločností v zdaňovaní príjmov právnických osôb. Záverečná kapitola obsahuje odporúčania pre Českú republiku a Rakúsko.

Abstract

This bachelor's thesis is focused on comparison of Czech Republic and Austria in respect of corporate income tax. The work specialises more closely in corporations with regard to taxation in previously mentioned countries. It contains comparison of taxation of legal persons' income. The last chapter contains recommendations for Czech Republic and Austria.

Kľúčové slová

Česká republika, Rakúsko, daň s príjmu, právnické osoby, spoločnosť z ručením obmedzeným, porovnanie.

Key words

Czech Republic, Austria, corporate income tax, legal person/juristic, limited company, comparison.

Bibliografická citácia bakalárskej práce

PALČÁK, A. *Komparace zdanování příjmů právnických osob v ČR a v Rakousku*.
Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 55s. Vedoucí
bakalářské práce Ing. Karel Brychta, Ph.D..

Čestné prehlásenie

Prehlasujem, že predložená bakalárska práca je pôvodná a spracoval som ju samostatne pod vedením Ing. Karla Brychtu, Ph.D.. Prehlasujem, že citácie použitých prameňov sú úplné, že som neporušil vo svojej práci autorské práva (v zmysle Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorskom a o právach súvisiacich s právom autorským).

V Brne dňa 11.11.2011

.....

Pod'akovanie

Na tomto mieste by som rád pod'akoval vedúcemu bakalárskej práce pánovi Ing. Karlovi Brychtovi, Ph.D., za užitočné rady a pripomienky k bakalárskej práci a tak isto Dr. Petrovi Feith za odborné konzultácie z oblasti Rakúskeho zdaňovania a za poskytnutie cenných informácií z praxe daňového poradcu.

ÚVOD	9
1 HISTORICKÝ VÝVOJ PRÁVNICKÝCH OSÔB	11
1.1 CHARAKTERISTIKA PRÁVNICKÝCH OSÔB V EURÓPSKOM POZITÍVOM PRÁVE	12
1.2 VÝZNAM PRÁVNICKEJ OSOBY A DÔVOD EXISTENCIE	13
2 PRÁVNICKÉ OSOBY SÚKROMNÉHO PRÁVA.....	14
3 VYMEDZENIE PRÁVNICKÝCH OSÔB PODĽA ČESKÉHO PRÁVNEHO RÁDU	16
3.1 OBČIANSKY ZÁKONNÍK	16
3.1.1 <i>Združenie fyzických alebo právnických osôb</i>	16
3.1.2 <i>Účelové združenia majetku</i>	16
3.1.3 <i>Jednotky územnej samosprávy</i>	17
3.1.4 <i>Iné subjekty o ktorých to stanoví zákon</i>	17
3.2 OBCHODNÝ ZÁKONNÍK.....	17
3.3 ZÁKON O DANÍ S PRÍJMU PRÁVNICKÝCH OSÔB	18
3.3.1 <i>Predmet dane s príjmu právnických osôb</i>	19
3.3.2 <i>Vymedzenie zdaňovacieho obdobia</i>	20
3.3.3 <i>Sadzby dane z príjmu právnických osôb</i>	21
3.3.4 <i>Vývoj sadzby dane s príjmu P.O. v Českej republike a Rakúsku</i>	22
3.3.5 <i>Výpočet dane s príjmu právnických osôb</i>	23
4 VYMEDZENIE PRÁVNICKÝCH OSÔB PODĽA RAKÚSKYCH ZÁKONOV.....	25
4.1 OBČIANSKY ZÁKONNÍK ALLGEMEINES BÜRGERLICHES GESETZBUCHS	25
4.2 JEDNOTNÝ OBCHODNÝ ZÁKONNÍK RAKÚSKA UNTERNEHMENSGETZBUCH.....	25
4.3 RAKÚSKÝ ZÁKON O DANÍ S PRÍJMU PRÁVNICKÝCH OSÔB KÖRPERSCHAFTSTEUERPFLICHTIG.....	26
4.3.1 <i>Predmet dane s príjmu právnických osôb rakúska</i>	28
4.3.2 <i>Vymedzenie zdaňovacieho obdobia</i>	29
4.3.3 <i>Výpočet daní s príjmu právnických osôb, podľa Rakúskeho daňového rádu</i>	30
5 ĎANOVÁ HARMONIZÁCIA PRIAMYCH DANÍ	31
5.1 SPOLOČNÝ KONSOLIDOVANÝ KORPORATÍVNY ZÁKLAD DANE	33
6 ZÁVEREČNÉ POROVNANIE	34
6.1 EXISTENCIA MINIMÁLNEJ DANI	34
6.2 ODPISY	35
6.3 GRUPPENBESTEuerung (SKUPINOVÉ ZDANENIE)	40
6.4 OPRAVNE POLOŽKY.....	43
7 URČENIE VÝSLEDNEJ DAŇOVEJ POVINNOSTI U MODELOVÉHO POPLATNÍKA.....	44
7.1 VYMEDZENIE PODMIENOK	44
8 ODPORUČENIE	CHYBA! ZÁLOŽKA NIE JE DEFINOVANÁ.

ZÁVER	50
ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	51
ZOZNAM DIAGRAMOV, GRAFOV A TABULIEK	53
ZOZNAM POUŽITÝCH SKRATIEK	54

Úvod

Téma daň z príjmu právnických osôb a komparácia Českej republiky a Rakúska, prezrádza problematiku zahrnutú v práci. V dnešnej dobe sú dane všade okolo nás, a dotýkajú sa každého občana vo vyspelých krajinách. Neznamenajú len nástroj príjmu do štátneho rozpočtu, ale otvárajú nám možnosti komparácie, možnosti porovnania spôsobu odvádzania daní. Táto možnosť je efektívna z hľadiska inšpirácie pre jednotlivé krajiny na zlepšenie a niekedy aj zjednodušenie daňových systémov.

Česká republika aj Rakúsko sú susedné krajiny a členovia európskej únie, čo bol ďalší impulz na komparáciu práve týchto krajín. Česká republika sa stala novým členským štátom EÚ dňa 1. mája 2004 čím zavŕšila dlhoročné obdobie utužovania vzťahov s európskym spoločenstvom, ktoré začalo sektorovým obchodným ujednaním a postupne sa rozširovalo smerom k bližšej obchodnej a politickej spolupráci. Rakúsko bolo už pri samotnom vzniku európskeho spoločenstva, stalo sa tak zakladajúcim členom európskeho spoločenstva voľného obchodu. O členstvo oficiálne požiadalo 17. júna 1989 a členom EÚ sa stalo 1. januára 1995. Vzhľadom na členstvo v EÚ podliehajú Európskemu právu, ktoré sa týka aj problematiky daní, konkrétne harmonizácii daní.

Európska únia za posledné obdobie prechádza ťažkým obdobím, a už vôbec nevyzerá tak stabilne ako kedysi. Zadlženosť krajín neustále rastie, a podľa môjho názoru sú práve dane jedným z nástrojov na zlepšenie dlhovej krízy jednotlivých krajín.

Vzhľadom na to, že problematika je založená na komparácií, otázka ako budem porovnávať Českú republiku a Rakúsko je teda namieste. Rozhodol som sa vzhľadom na prehľadnosť a informačnosť poznatkov použiť grafy a tabuľky. Informácie čerpám v prvom rade z kníh, internetové zdroje (čo sa týka Českej republiky je veľa zdrojov ktoré sa dajú použiť), v druhom rade z internetu a databáz (vzhľadom na Rakúsko, tú je dostupnosť informácií zložitejšia a nie je jej tak veľa ako v predchádzajúcom prípade).

Práca sa skladá z troch častí. Prvou je teoretická časť, kde spomínam vývoj právnických osôb, ktorých korene siahajú do rímskeho práva, a ich vznik v Rakúsku plus typológia právnických osôb.

Ďalej je analytická časť kde všeobecne vymedzím právnické osoby podľa zákonov jednotlivých krajín. A tým vymedzím rozdiely v chápaní právnických osôb a spôsobov zdanenia.

Posledná časť sa skladá z výpočtov modelových príkladov, ktoré sú zamerané na nevýhody a výhody v zdaňovaniach jednotlivých krajín.

Z vyššie uvedeného vyplýva želaný cieľ tzn. ukázať rozdiely v zdaňovaní Českej Republiky a Rakúska.

1 Historický vývoj právnických osôb

Pojem právnická osoba má svoje korene v Rímskom práve. Pojem osoby v právnom kontexte bol vždy výsledkom komplikovaného vývoju. Ako uvádza Hurdík: *„Právo má svůj relativně samostatný život ve srovnání s jevy, které reguluje, či těmi, v jejichž prospěch právní pravidla stanoví.“*¹

Právnická osoba vznikla vzhľadom na potrebu urobiť osobu právne zodpovednú a to aj na majetkovú štruktúru podnikania. To podstatné vyvolávala otázka do akej miery je táto relatívna autonómia právnych noriem závislá alebo nezávislá na spoločenských javoch. Rímske právo k formovaniu pojmu persona nedospelo, a to v subjekte práv a povinností, pretože tento pojem bol používaný bežne na označovanie otrokov, ktorý neboli vybavený právnou subjektivitou.

Okrem toho bol pojem persona spájaný s množstvom iných smerov. Napríklad, *„ad personam coloniae“* ja personifikovaná kolónia. Zmyslom spojenia bolo zveriť tomuto spoločenstvu istú majetkovú podstatu, teda spraviť s toho subjekt práv a povinností. Ďalšie spojenie je *„in persona Christianorum“* chápane kresťanstvo ako celok. Rovnaký autor upozorňoval na výraz *„popoli persona“* - označenie národa ako celku. Ako uvádza Hurdík a Katolický: *„Takto se v průběhu staletí tvořilo metafyzické pojetí osoby, které se znovu vynořilo v 19. století u novokantovců a hegelovců či u N. Hartmanna a které významně prakticky až do současné doby ovlivňuje učení o právnických osobách.“*²

Rímskym právnikom chýbal materiálny predpoklad, rozvinutý trh, výrobný potenciál, aby začali spájať osobu k právnym subjektom a povinnostiam. Charakteristické je, že teória právnických osôb sa zrodila v období myšlienkového kvasu daného stretom koncepcií prirodzeného práva a pozitívneho práva 19. storočia a prvých desaťročí 20. storočia. Prirodzené právo zastupovalo myšlienku, vrodenných a nedotknuteľných práv človeka, ktoré mu patria, a na tomto základe bol človek označený za osobu. Pozitívne právo nachádza v zákonodarcovi tvorcu objektívneho práva. Potom subjektívne právo je chápane ako „výron“ práva objektívneho, a tak ako môže byť niekomu pridelené tak aj

¹ HURDÍK, J., KATOLICKÝ, J. *K pojetí právnických osob.* 1992, s. 15.

² Tamtiež s. 16.

odňaté. „*Stát rovněž z této pozice určuje, kdo má být nositelem subjektivních práv a povinností, ergo právním subjektem.*”³ Toto chápanie osoby v právnom zmysle vytvorilo silnú väzbu právnickej osoby, a sním je spojený aj nasledujúci vývoj.

1.1 Charakteristika právnických osôb v európskom pozitívnom práve

Začiatky novodobého vnímania a ponímania právnických osôb v pozitívnom právu sa spája spolu so vznikom veľkých občianskoprávných kodifikácií počas 19. storočia. Ako uvádza Hurdík a Katolický: „*Tato práva jsou (dle § 83 aj.) odlišná od tzv. občanských práv.*”⁴ V priebehu 19. storočia nastal prudký rozvoj organizačných foriem podnikania spolu s pokrokom právneho myslenia, čo malo za príčinu zakotvenie práv spoločnostiam vo Francúzku, čím bola priznaná právna spôsobilosť. Postupné presadzovania teórií na prelome storočia viedli k priznaniu charakteru právnickej osoby spoločnostiam civilného práva.

Podobný vývoj sa dá zaznamenať aj v Rakúsku. Všeobecnému občianskemu zákonníku (ABGB) z roku 1811 predchádzalo množstvo pokusov formovať civilný kódex, ktoré mali kratšiu dobu trvania. Nový občiansky zákonník, ktorého pôvodný návrh bol zavedený ako tzv. západohaličský zákonník používal veľmi veľa krát termín právnická osoba či morálne teleso, ale hlavné zmeny ustanovení o právnických osobách priniesol až druhý prepracovaný návrh, ktorý zaviedol znenie dnešného §26 ABGB. Zákonník z roku 1811 výslovne neobsahuje žiadnu komplexnú úpravu právnických osôb, ale spomína tento pojem na veľa miestach. Až na prelome 18. a 19. storočia sa veda súkromného práva začína zaoberať s problémom právnických osôb ako súčasť systému súkromného práva. Konzervatizmus vo vzťahu k ABGB, rovnako ako vo Francúzku ku Code civil, mal obdobný vplyv na formovanie postojov, ktoré sa týkali nových teórií ale aj praxi. „*Tak jako mohl subjekt určitých práv vzniknout bez přesně stanovené formy, jak to umožňoval §26 ,tak mohl výkladem svou formu v průběhu své existence měnit či*

³ HURDÍK, J., KATOLICKÝ, J. *K pojetí právnických osob*. 1992, s. 21.

⁴ Za predchodcu kódexov, ktoré formulujú právni status občana sa považuje Francúzsky občiansky zákonník (Code Civil) z roku 1804. Za zmienku stojí, že tento zákonník dlhé stáročia zotrvával na nerovnosti medzi mužmi a ženami pred zákonom. Nerovnosť, ktorá bola vo vzťahu manželov a ich vzájomných majetkových práv, bola odstránená len nedávno, (Tamtiež, s. 47.).

ztratit.”⁵ Vplyv verejnoprávnej sféry, (či už zákonodarná, registračná atď.) viedol k pochopeniu nadácií a ústavu ako predmet verejného práva. (porovnanie §646 ABGB).

S toho všetkého sa dá vyvodiť záver, že rakúske občianske právo zastáva stanovisko faktickej existencie právnických osôb.

1.2 Význam právnickej osoby a dôvod existencie

Viac menej právnické osoby sú jednou najvýznamnejšou inštitúciou a to nie len tvoriacou súčasť práva ale zároveň je právom zrodená. Určuje vzťah medzi človekom, spoločnosťou a rozhodujúceho podielu práva. Existencia právnickej osoby je spojená s postupným rozvojom trhu a kolektívnej spolupráci. Dôvody snáh vytvoriť právnickú osobu sú prosté. Ide o proces, prepojenia osoby so spoločnosťou a podielom práv sním spojené. Aby osoba na báze spoločenstva, mala právnu zodpovednosť a majetkovú samostatnosť. Výhodami právnickej osoby môžu byť napr. majetková samostatnosť, kolektívna spolupráca. Nevýhodou môže byť napr. štátna regulácia.

Právnické osoby majú množstvo delení a typov. Najdôležitejším znakom je organizačná štruktúra PO, ktorá ma viacero podôb.

⁵ HURDÍK, J., KATOLICKÝ, J. *K pojetí právnických osob.* 1992, s. 49.

2 Právnické osoby súkromného práva

Existuje mnoho typológií právnických osôb, no podľa odlišnosti v organizačnej štruktúre, ktorá smeruje k tvorbe a prezentácii vôle, je toto kritérium dôležité, pretože nám dáva odpovede na organizačnú súčasť právnických osôb, alebo, či stoja mimo organizačnej štruktúry.

Charakteristika jednotlivých skupín:

1) Právnické osoby tvorene jednou osobou:

V minulosti sa množstvo krát diskutovalo o možnosti ich existencie ako právnej zložky. Tieto diskusie a prípadné námietky, ktoré smerovali práve proti vzniku takejto právnickej osoby, ktorá by bola jediným zakladateľom, spoločníkom, účastníkom sa opierali o rímskoprávny maximum teda *tres faciunt collegium*⁶. „K tomu pristupovala pojmová námietka ,dle níž je terminologickým rozporem připustiť existenci společnosti tvořené pouze jediným společníkem.’”⁷ Aj napriek všetkým námietkam, ktoré vznikli, a boli spomenuté sa tento typ právnických osôb tvorené jednou osobou presadil, a získal si v súčasnosti pevné miesto.

2) Jednoduché združenie osôb:

Z hľadiska štruktúry zo základných typov právnických osôb, je práve tento typ najstarší. Predstavuje základ pojmu právnická osoba, ktorá bola budovaná na tej najzákladnejšej podstate právnických osôb, tj. teória kolektívnej vôle alebo spolupráci. Spomenutá vôľa bola a je budovaná na vodcovskom princípe alebo na demokratickej tvorbe (v súčasnej dobe je to spojené s ochranou menšín, najčastejšie súdna). Prezentovanie takéhoto typu je založené, resp. prenechané povereným osobám, funkcionárom a podobne. Jednoduché združenie osôb ma najširšie uplatnenie tak ako v ziskovej sfére tak aj v neziskovej. Na rozdiel od predchádzajúceho typu právnických osôb, sa tu neuplatňuje možnosť založenia jednou osobou.

⁶ Tres faciunt collegium: traja tvoria spolok.

⁷ HURDÍK, J. *Právnické osoby a jejich typologie*. 2003, s. 84.

3) **Kapitálové společnosti:**

Sú zamerané na oddelenie majetkových práv a povinností od podoby samostatnej právnickej osoby. Jedná sa o jednotlivý prejav všeobecného charakteristického rysu, ktorý je platný pre všetky právnické osoby (separácia záujmov ovládajúcich právnické osoby a ich inštitucionlizácie. To znamená, že ide o oddelenie majetkových vzťahov, ktorá ma vyššiu mieru ako je práve miera separácie v osobných spoločnostiach. „*Podstata kapitálove společnosti, založené na oddělení specificky určeného rozsahu majetkových práv a povinností, má za své projevy spočívající ve specifickém způsobu tvorby vůle u tohto typu právnické osoby.*”⁸ Rozhodujúca jednotka pri určovaní vôle je zhromaždenie všetkých majetkových účastníkov právnických osôb a ich hlasovanie je založené na veľkosti majetkového podielu. V súčasnosti sa uplatňuje okrem rozhodovania majetkovou väčšinou aj ochrana vôle minoritných majetkových účastníkov.

4) **Združenie majetku:**

Predstavuje hľadisko tvorby, je to právnotechnický proces, kedy vôľa zakladateľa smeruje k vytvoreniu právnickej osoby typu združenia majetku (nadácie, nadačné fondy..) má extrémne právne separačné následky. Ide tu o jeden z najvýraznejších právne kreatívnych aktov. „*Majetek a jeho reálna existence zde hrají roli sekundární, se právně konstituje do generální vůle, kterou bude po celou dobu existence повинна se řídit takto nově vzniklá právnická osoba.*”⁹

Pojem, právnická osoba, je vymedzený vo väčšine zákonov. Nasledujúce kapitoly nám priblížia rozdielne vnímanie zákonov Českej Republiky a zákonov Rakúska v chápaní a vymedzení právnických osôb.

⁸ HURDÍK, J. *Právnické osoby a jejich typologie*. 2003, s. 85.

⁹ Tamtiež, s. 86.

3 Vymedzenie právnických osôb podľa českého právneho rádu

Právnické osoby v Českej republike sú vymedzené podľa jednotlivých zákonníkov. V nasledujúcich podkapitolách sú zhrnuté vymedzenia právnických osôb podľa občianskeho, obchodného zákonníku a zákona o daní s príjmu.

3.1 Občiansky zákonník

Podľa občianskeho zákonníku (ďalej len OZ) sú právnickými osobami:

- a) združenie fyzických alebo právnických osôb,
- b) účelové združenia majetku,
- c) jednotky územnej samosprávy,
- d) iné subjekty o ktorých to stanoví zákon¹⁰

3.1.1 Združenie fyzických alebo právnických osôb

Medzi združenia fyzických alebo právnických osôb patrí verejná obchodná spoločnosť, spoločnosť u ručení obmedzeným, komanditná spoločnosť, akciová spoločnosť, družstvo, záujmové združenia právnických osôb, politické strany a hnutia, vysoké školy, Hospodárska komora Českej republiky a Agrárna komora Českej republiky a iné. Rovnako sem patrí európske záujmové združenie so sídlom na území Českej republiky (z.č. 360/2004 Zb.), európska družstevná spoločnosť (z.č. 307/2006 Zb.)¹¹.

3.1.2 Účelové združenia majetku

Účelové združenia majetku sú nadácie a nadačné fondy¹², všeobecné prospešné spoločnosti, Štátny fond životného prostredia Českej republiky, pozemkový fond Českej republiky, Štátni fond kultúry Českej republiky, Štátni fond tržnej regulácie v poľnohospodárstve.

¹⁰BRYCHTA, I., MACHAČEK, I., DĚRGEL, M. *Meritum daň s příjmů*. 2011

¹¹Viz <http://www.epravo.cz/top/clanky/evropska-druzstevni-spolecnost-42273.html>

¹²Viz <http://www.nicm.cz/nadace-a-nadacni-fondy>

3.1.3 Jednotky územnej samosprávy

Jednotky územnej samosprávy sú obce a kraje. V tomto prípade, územná samospráva znamená tzn. zastupovanie záujmov určitého územia, alebo inými slovami zastupovanie osôb, ktoré sa nachádzajú v príslušnej obci alebo kraji.¹³

3.1.4 Iné subjekty o ktorých to stanoví zákon

Patria sem štátne podniky, organizačné zložky, súdy, Kancelária prezidenta republiky, Česká pošta, Česká televízia aj rozhlas.

3.2 Obchodný zákonník

Obchodní zákonník (ďalej len ObchZ) podáva pojem podnikanie ako sústavnú činnosť vykonávanú samostatne, pod vlastným menom, na vlastnú zodpovednosť a za účelom dosiahnutia zisku,

V zmysle ObchZ je podnikateľom:

- a) osoba zapísaná v obchodnom registri,
- b) osoba, ktorá podniká na základe živnostenského oprávnenia,
- c) osoba, ktorá podniká na základe iného ako živnostenského oprávnenia podľa zvláštnych predpisov,
- d) osoba, ktorá prevádzkuje poľnohospodársku výrobu a je zapísaná do evidencie podľa zvláštneho predpisu.

Do obchodného registra sa zapisujú (§34odst.1 OZ):

- a) obchodné spoločnosti a družstvá,
- b) zahraničné osoby,
- c) fyzické osoby, ktoré sú podnikateľmi a majú bydlisko na území Českej republiky a,
- d) ďalšie osoby, ak to stanoví zákon.

¹³PROVAZNÍKOVÁ, R., SEDLAČKOVÁ, O. *Financování měst, obcí a regionů teorie a praxe.*

Občiansky a obchodný zákon nám vymedzuje právnické osoby, a následne zákon o dani z príjmu nám rozoberá povinnosť platenia daní právnických osôb, a spôsob akým bude daň odvádzaná.

3.3 Zákon o dani s príjmu právnických osôb

Poplatníkmi dane s príjmov právnických osôb sú osoby, ktoré nie sú fyzickými osobami, a tiež organizačné zložky štátu podľa zvláštneho právneho predpisu (z.č. 219/2000 Zb., o majetku Českej republiky a jej vystupovaní v právnych vzťahov, v znení neskorších predpisov).

Poplatníci, ktorý majú na území Českej republiky svoje sídlo alebo miesto vedenia, ktorým sa rozumie adresa miesta, z ktorého je poplatník riadený, majú daňovú povinnosť, ktorá sa vzťahuje ako na príjmy plynúce zo zdrojov územia Českej republiky, tak aj na príjmy, ktoré plynú zo zdrojov v zahraničí. Jedná sa o daňových rezidentov v Českej republike.

Ministerstvo financií zaujalo stanovisko k miestu vedenia (ktoré je označené pod č. 251/122 867/2000.). V stanovisku je uvedené, že tento pojem je súčasť daňového práva veľkej rady štátov a dá sa definovať ako miesto, kde sú v skutočnosti vykonávané kľúčové riadiace a obchodné rozhodnutia, ktoré sú nevyhnuté k vykonávaniu priemyslovej a obchodnej činnosti podniku ako celku a ktoré nemôžu na byť zmenené na nižších úrovniach.¹⁴ Obvykle to býva miesto kde riaditeľ spoločnosti alebo skupina predstaviteľov prijíma svoje rozhodnutia. Tento pojem definuje jedno s kritérií na ktorého základe vzniká daňovo-právne vzťahy medzi určitým subjektom a štátom, na ktorého území sa miesto skutočne nachádza. Ide o existenciu domicilu tzv. daňová rezidencia, ktorá je určujúca pre vznik neobmedzenej daňovej povinnosti.

Ak poplatníci nemajú sídlo na území Českej republiky, majú daňovú povinnosť len na zdroje plynúce z územia Českej republiky, jedná sa o daňových nerezidentov v Českej republike.

¹⁴ BRYCHTA, I., MACHAČEK, I., DĚRGEL, M. *Meritum daň s příjmů*. 2011

K miestu výkonu činnosti sa viaže aj pojem stála prevádzkareň, ktorá sa vzťahuje na daňových nerezidentov na území Českej republiky (napr. kancelária, miesto predaja a pod.) Za daňové výdaje stálej prevádzkarni sa považuje aj pomerná časť celkových administratívnych výkladov alebo iných nákladov vynaložených v zahraničí na zabezpečenie príjmov v Českej republike.

Od dane s príjmu právnických osôb sú oslobodené verejné neziskové ústavné zdravotnícke zariadenia, založené podľa zvláštného právneho predpisu (z.č. 245/2006 Sb.)

3.3.1 Predmet dane s príjmu právnických osôb

Podľa § 18 zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daní z príjmu v znení neskorších predpisov (ďalej len ZDP) sú predmetom prijmi (výnosy) z každej činnosti a z nakladaním zo všetkým majetkom okrem príjmov, ktoré nie sú predmetom dane.

ZDP vymedzuje aj špeciálny okruh poplatníkov, ktorými sú:

- a) Poplatníci nezaložený za účelom podnikania (napr. nadácie, nadačné fondy, verejné vysoké školy, záujmové združenia právnických osôb, príspevkové organizácie, všeobecné prospešné organizácie a iné..). Predmetom dane u tohto typu sú vždy prijmi z reklám, členských príspevkov a prijmi z nájomného s výnimkou príjmu z uplatnených prevodov a uplatneného užívania Štátneho majetku.
- b) Verejné vysoké školy a verejné výskumné: predmetom dane sú všetky prijmi z výnimkou investičných transferov a úrokov z vkladu bežného účtu.
- c) Verejná obchodná spoločnosť: predmetom dane sú iba prijmi, s ktorých je daň vyberaná zvláštnou sadzbou (§36 ZDP). U poplatníka ktorý je spoločníkom v.o.s., je predmetom dane aj časť základu dane, a ten sa stanoví podľa pomeru ký je stanovený v spoločenskej zmluve.
- d) Komanditná spoločnosť: u komplementára je predmetom dane časť základu dane k.s. určená v rovnakom pomere ako je rozdeľovaný zisk alebo strata k.s..

e) Poskytovatelia televízneho alebo rozhlasového vysielania sú predmetom dane všetky príjmy s výnimkou príjmov z investičných dotácií a z úrokov z vkladu na bežnom účte.¹⁵

3.3.2 Vymedzenie zdaňovacieho obdobia

Zdaňovacie obdobie pre právnické osoby je vymedzené podľa §17(a) ZDP a rozumie sa pod ním :

- kalendárny rok,
- hospodársky rok,
- obdobie od rozhodného dňa fúzie alebo prevodu imania na spoločníka alebo rozdelenie obchodnej spoločnosti alebo družstva do konca kalendárneho roku alebo hospodárskeho roku, v ktorom boli fúzie alebo prevod na spoločníka zapísané do obchodného registra,
- účtovné obdobie ,ak je toto obdobie dlhšie ako 12 po sebe nasledujúcich mesiacov.

Účtovné obdobie sa zhoduje s kalendárnym rokom alebo hospodárskym:

- kalendárny rok: ide o účtovné obdobie ktoré trvá vždy od 1. Januára do 31 decembra daného roku,
- hospodársky rok: ide o účtovné obdobie , ktoré trvá 12 mesiacov, ale začína prvým dňom iného mesiaca ako je január,
- účtovné obdobie, ktoré predchádza zmene účtovného obdobia, môže byť kratšie ale aj dlhšie ako 12 mesiacov. Súvisí to so zmenou účtovného obdobia, ktorým je kalendárny rok na účtovné obdobie, ktorým je hospodársky rok alebo naopak.

Uplatniť hospodársky rok môžu uplatniť len účtovné jednotky, ktoré nie sú organizačnou zložkou štátu, uzemným samosprávnym celkom, alebo jednotky vzniknuté podľa zvláštnych predpisov. A uplatniť sa dá len vtedy ak sa zámer oznámi príslušnému správcovi dane z príjmu a to najmenej 3 mesiac pred plánovanou zmenou.

¹⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních s příjmů, v znení pozdějších předpisech, ustanovení §18.

V ZDP nie sú pre právnické osoby uvedené žiadne obmedzenia pre využívanie zdaňovacieho obdobia čo znamená, že právnické osoby môžu využiť obdobie ktoré sa zhoduje s kalendárnym rokom alebo hospodárskym.¹⁶

3.3.3 Sadzby dane z príjmu právnických osôb

Pre rok 2012 v Českej republike je sadzba daní s príjmu vo výške 19%. Vzťahuje sa na základ dane znížený o uplatnenie daňovej straty s predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia a o odpočet darov na verejné prospešné účely, ďalej 50% čiastky vyrovnanej oprávneným osobám ako ich majetkový podiel, 100% výdajov vynaložených na realizáciu projektov výskumu a vývoju. Základ dane sa zaokrúhľuje na cele tisíc koruny nadol.

Okrem „klasickkej sadzby dane“ poznáme tzv. špeciálne sadzby dane s príjmu právnických osôb:

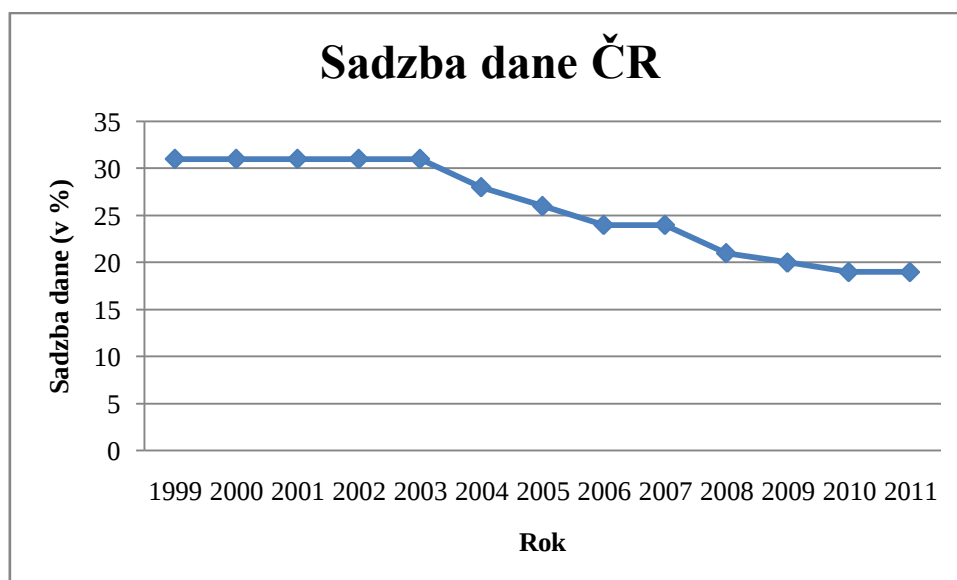
- u investičných fondov vo výške 5% (vzťahuje sa na základ dane znížený o položky podľa §34ZDP.)
- u podielových fondov v rovnakej výške 5% (vzťahuje sa na základ dane znížený o položky podľa §20 odst. 3ZDP.)
- u zahraničného fondu kolektívneho investovania, založeného v inom členskom štáte EU, Nórsku alebo Islandu a to vo výške 5% pokiaľ tento fond ponúka cenne papiere a zhromažďuje peňažné prostriedky od verejnosti a investuje na princípe rozloženia rizika, pričom sa toto riziko dá zistiť zo statusu, prospektu a iných údajov, a pokiaľ je podľa daňového práva štátu, v ktorom je povolený, považovaný za daňového rezidenta a prijími podľa práva tohto štátu sa nepripočítavajú iným osobám.
- u investičných fondov ,ktoré v priebehu zdaňovacieho obdobia ukončili činnosť sa použije táto sadzba dane len na časť základu dane. Podobne sa postupuje u akciovej spoločnosti, keď v priebehu zdaňovacieho obdobia vznikol investičný fond.

¹⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních s příjmů, v znení pozdějších předpisech

- u penzijného fondu alebo inštitúcie penzijného poistenia vo výške 5%(vzťahuje sa na základ dane znížený o položky uvedené v § 34 ZDP)
- posledná špeciálny druh je samostatný základ dane, na ktorý sa viaže sadzba 15%. Zaokrúhľuje sa na tisíc koruny dole.

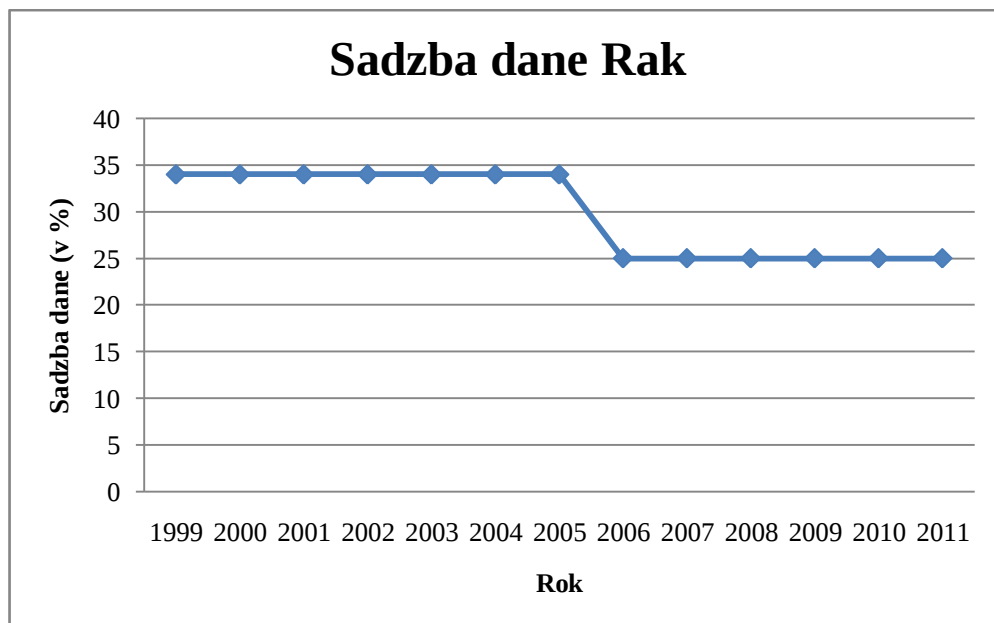
3.3.4 Vývoj sadzby dane s príjmu P.O. v Českej republike a Rakúsku

Vývoj sadzieb dani s príjmu P.O. je znázornený v nasledujúcich grafoch za posledných 10 rokov. V Českej republike je zaznamenaný klesajúci trend v sadzbách, a aktuálna sadzba dane s príjmu v Českej republike za rok 2012 je 19 %.



Graf č.1: Vývoj sadzby dane v Českej republike od roku 1999. Zdroj: Vlastný z využitím <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>.

V Grafe č.2 je znázornený vývoj sadzby dane s príjmu právnických osôb Rakúska, ktorého trend je lineárny s poklesom v roku 2006. Sadzba dane pre rok 2012 v Rakúsku činí 25%.



Graf č.2: Vývoj sadzby dane v Rakúsku od roku 1999. Zdroj: Vlastný z využitím <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>.

Sadzby dane sú oboch krajín sú rozdielne, pretože ich určenie je individuálne a závisí na daňovej politike jednotlivých krajín. V nasledujúcej kapitole je zhrnutý výpočet dane s príjmu P.O. pre Českú republiku.

3.3.5 Výpočet dane s príjmu právnických osôb

V Českej republike je všeobecné kroky na výpočet dani s príjmu právnických osôb a to nasledovný.

- 1) Určenie výsledku hospodárenia z účtovníctva,
- 2) úprava výsledku hospodárenia na základ dane s príjmu,
- 3) odpočet daňovej straty z predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia,
- 4) odpočet darov na verejné prospešné účely,
- 5) odpočet 100% výdajov vynaložených pri realizácii projektov výskumu a vývoju,
- 6) odpočet 50% čiastky vysporiadanej oprávneným osobám ako ich majetkový podiel,
- 7) upravený základ dane,
- 8) stanovenie dane z príjmu právnických osôb podľa príslušnej sadzby dane,

- 9) uplatnenie zľavy na dani z titulu zamestnania zamestnancov zo zdravotným postihnutím a ťažším zdravotným postihnutím,
- 10) uplatnenie zľavy na dani s titulu poskytnutia investičného pobádania,
- 11) výsledná daň s príjmu.¹⁷

Daň alebo daň vrátane zvýšenej dane sa nepredpíše ak nepresiahne sumu 200,- Kč (§38b ZDP).

Postup výpočtu dane môžeme premietnuť do schémy, ktorá je znázornená v tabuľke č.1.

Tabuľka č.1 : Schéma výpočtu dane z príjmu právnických osôb.

Výnosy za zdaňovací období celkom	-náklady za zdaňovací období celkom +/- daň z príjmov právnických osob (účt. Skupina 59x)	= hospodářský výsledek před zdaněním	+ daňově neuznatelné náklady + sociální a zdravotní pojištění neuhrazené do 31. ledna následujícího roku + neuhrazená hodnota závazků po splatnosti více než 36 měsíců + rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (ÚO > DO) + rozdíl mezi účetními a daňovými zůstatkovými cenami (ÚZC > DZC)	- osvobozené příjmy - příjmy nezahrnované do základu daně - rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (ÚO < DO) - rozdíl mezi účetními a daňovými zůstatkovými cenami (ÚZC < DZC) - sociální a zdravotní pojištění uhrazené po 31. lednu	= základ daně
-----------------------------------	---	---	---	---	---------------

Zdroj: <http://www.ipodnikatel.cz/Dane-v-podnikani/schema-vypoctu-zakladu-dane-z-prijmu-po.html>¹⁸

¹⁷ BRYCHTA, I., MACHAČEK, I., DĚRGEL, M. *Meritum daň s příjmů*. 2011, str. 161

¹⁸ IPODNIKATEL.CZ: *Schéma výpočtu základu daně s příjmu PO*. [online]. 2011 [cit. 2011.10.20]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Dane-v-podnikani/schema-vypoctu-zakladu-dane-z-prijmu-po.html>

4 Vymedzenie právnických osôb podľa Rakúskych zákonov

Vymedzenie právnických osôb podľa Rakúskych zákonov má v práci rovnakú štruktúru ako v predchádzajúcom prípade. Jednotlivé podkapitoly sú venované občianskemu zákonníku, obchodnému a samozrejme zákonu o dani z príjmu.

4.1 Občiansky zákonník Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch

Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ďalej len ABGB) na rozdiel od Českého občianskeho zákonníku nedefinuje osobu ako právnickú, resp. termín právnická osoba sa v celom Rakúskom zákonníku nevyskytuje. ABGB pozná tzv. /moralische persone/, ktorú v §26 ABGB spojuje s morálkou, a vzhľadom na to rozdeľuje spoločnosti na povolené a nepovolené. Základný rozdiel medzi spomenutými typmi spočíva v právach. Členovia povolených spoločností majú práva zmluvne dané alebo účelovo a nepovolené spoločnosti ako také nemajú žiadne práva, a nemajú ich možnosť získať, ide o spoločnosti, ktoré sú v rozpore s bezpečnosťou, verejným poriadkom alebo dobrými mravmi.¹⁹

4.2 Jednotný obchodný zákonník Rakúska Unternehmensgesetzbuch

Rakúsky jednotný obchodný zákonník charakterizuje podnikateľa ako osobu, ktorá prevádzkuje podnik, ktorý je chápaný ako trvalo zriadená organizácia so samostatnou hospodárskou činnosťou, aj keď nie je zameraná na dosahovanie zisku, čo je oproti ZDP veľký rozdiel.

Podľa §1 až §2 Unternehmensgesetzbuch (ďalej len UGB) sú podnikatelia na základe právnej formy:

- akciové spoločnosti,
- spoločnosti s ručením obmedzeným,
- zárobkové a hospodársky zriadené družstvá,
- vzájomné poisťovacie spolky a sporiteľne,
- európske záujmové združenia, európske spoločnosti a európske družstvá.²⁰

¹⁹ Viz. http://www.jusline.at/Allgemeines_Buergerliches_Gesetzbuch_%28ABGB%29.html

²⁰ Viz http://www.jusline.at/Unternehmensgesetzbuch_%28UGB%29.html

Vymenovaný podnikatelia v rámci UGB sa zapisujú do firemného registra, v Rakúsku sú registre vedené súdmi.

Príslušníci slobodných povolání, nespádajú pod jednotný obchodný zákonník UGB do toho momentu kým sa nezapíšu do firemného registra. Ak tak neurobia riadia sa obchodným zákonom s názvom Handelsgesetzbuch (ďalej len HGB) a sú zapísaní v obchodnom registri podľa §2HGB.

HGB považuje príslušníkov slobodných povolání za obchodníkov, ktorí vykonávajú obchodnú činnosť, čím sa rozumie každá živnosť ktorej predmetom je niektorá z nasledujúcich bodov uvedených v §1 ods. 2 HGB.²¹

4.3 Rakúsky zákon o daní s príjmu právnických osôb Körperschaftsteuerpflichtig

Podľa §1 Körperschaftsteuerpflichtig (ďalej len KStG) sa poplatníci z daní z príjmu právnických osôb delia na poplatníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou (daňový rezidenti), čo sa týka spoločnosti so sídlom v Rakúsku, medzi ktoré patria:

- právnické osoby súkromného práva (akciové spoločnosti, spoločnosti z ručením obmedzeným, nadácie, komanditné spoločnosti),
- obchodné činnosti verejných orgánov,
- fondy a iné.

Na druhej strane stojí obmedzená daňová povinnosť (daňový nerezidenti), do ktorej zákonník KStG radí:

- Združenia osôb a majetku,
- združenia a organizácie bez právnej subjektivity,
- združenia majetku za špecifickým účelom,
- vnútroštátne verejné orgány.²²

Od roku 1988 platí v Rakúsku klasický systém zdaňovania spoločnosti, čo znamená, že zisky spoločností sú zdaňované daňou z príjmu právnických osôb a dividendy vyplácané spoločníkom podliehajú zrážkovej dani. Na rozdiel od Českej republiky,

²¹ Viz <http://www.handelsgesetzbuch.de>

²² viz. http://www.jusline.at/Koerperschaftsteuergesetz_%28KStG%29.html

Rakúsko aplikuje v oblasti dani z príjmu právnických osôb minimálnu daň, čo znamená, že spoločnosti musia platiť minimálnu daň aj v prípade, že vykážu daňovú stratu. Veľkosť tejto dane činí 3500 EUR pre akciové spoločnosti a 1750 EUR pre spoločnosti z ručením obmedzeným.²³ Keby teda spoločnosť z ručením obmedzeným vykázala základ dane napr. 1000 EUR, (sadzba dane je 25%), tým pádom je daňová povinnosť 250 EUR, čo je menej ako minimálna daň a preto odvedie 1750 EUR. Ale rozdiel ktorý vznikol (1500EUR) funguje ako záloha na ďalšie zdaňovacie obdobie, napr. ak v nasledujúcom období vykáže základ dane 10000 eur, tak z daňovej povinnosti, ktorá činí 2500 EUR si odčíta 1500 EUR a odvedie len 1000 EUR.

Prehľad výšky príjmov daní, ktoré Rakúsku plynú zo spoločnosti, môžeme vidieť v nasledujúcej tabuľke č.2 a grafe č.3 pod ňou.

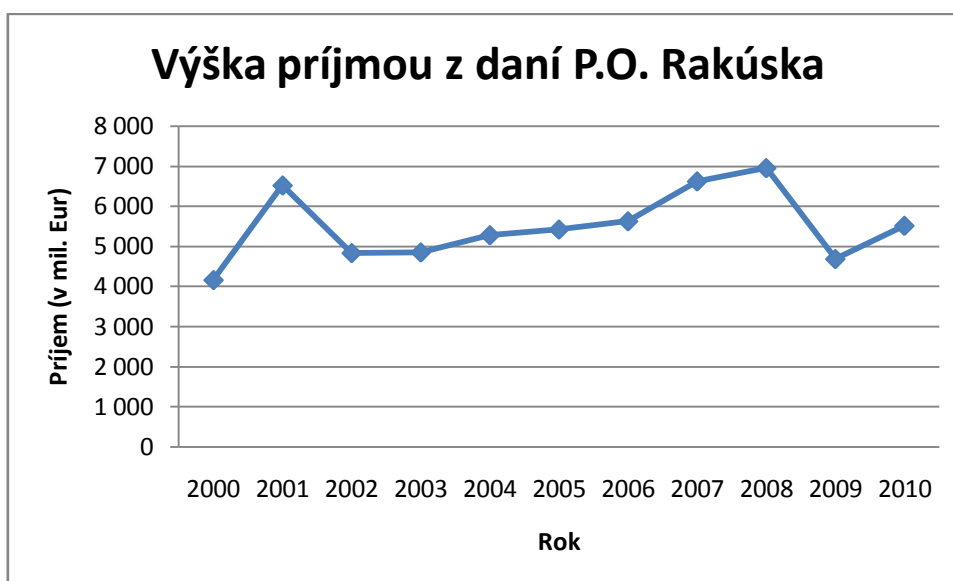
Tabuľka č.2: Corporate tax revenue in national currency (Austria). Zdroj. www.OECD.org

Rok	Prehľad príjmu daní zo spoločností Rak (v mil. Eur)
2000	4157
2001	6519
2002	4831
2003	4847
2004	5277
2005	5418,9
2006	5625,1
2007	6622
2008	6953,5
2009	4682,8
2010	5512,8

Ako môžeme vidieť, ide o obrovské čiastky ktoré sa z roka na rok menia. Aj napriek poklesu príjmu v predchádzajúcich rokoch, ktorý je podľa môjho názoru spôsobený ekonomickou krízou, ktorá sa prejavila v Rakúsku začiatkom roka 2008, vzhľadom na ktorú sa firmám zvýšili náklady na existenciu, tým pádom ich zisky neboli také enormné čo sa zobrazovala aj na základoch dane, vidím plus v minimálnej daní, ktorou si Rakúsko stanovilo spodnú hranicu odvádzanej čiastky. Na roku 2009, môžeme vidieť sumu 4682.8 mil. EUR, ktorá bola aj dôsledkom práve spomínanej minimálnej dane.

²³ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 2011

Graf č.3 : Corporate tax revenue in national currency (Austria).



Zdroj: Vlastný z využitím www.OECD.org.

4.3.1 Predmet dane s príjmu právnických osôb rakúska

Vymedzenie predmetu dane s príjmu pre právnické osoby rakúska podľa zákona KStG v porovnaní s Českou úpravou je odlišný. Rakúsky zákon stanovuje za predmet dane všetky príjmy bez ohľadu na hlavný príjem, vedľajší, či bol získaný v peňažnej forme alebo nepeňažnej. Pre konkrétnejší popis delenia príjmov sa zákon KStG odkazuje na zákon o dani s príjmu Einkommensteuergesetz (ďalej len EStG), ktorý ich delí nasledovne podľa §2(3)EStG:

- príjmy z poľnohospodárstva a lesného hospodárenia,
- príjmy z vykonávanej živnosti,
- príjmy zo samostatnej činnosti,
- príjmy zo závislej činnosti,
- príjmy z kapitálového majetku,
- príjmy z prenájmu,
- ostatné mimoriadne príjmy.²⁴

²⁴Viz.<http://www.jusline.at/index.php?cpid=ba688068a8c8a95352ed951ddb88783e&lawid=17&paid=2>

Inými slovami podľa §7(2)KStG je príjem celková výška príjmov ktorá pochádza z §2(3)EStG.²⁵ Pre túto prepojenosť zákonov, čo sa právnických osôb týka, treba podotknúť, že v našom prípade z hore uvedených príjmov pripadá do úvahy len príjem z podnikania, podľa §23EStG, kde prijmi sú v podstate upraveným účtovným hospodárskym výsledkom.²⁶

Predmet dane je vymedzený odlišne ako v Českej republike, kde český zákon obsahuje pozitívne aj negatívne vymedzenia predmetu, Rakúsky zákon o dani s príjmu právnických osôb, ktorý má len pozitívne vymedzenie predmetu dane, sa odkazuje na zákon o dani z príjmu fyzických osôb. Ale aj napriek tomuto rozdielu majú spoločné to, že všeobecne za predmet dane s príjmu označujú všetky príjmy.

4.3.2 Vymedzenie zdaňovacieho obdobia

Zdaňovacie obdobie je všeobecne uvádzané ako kalendárny rok. Poplatníci majú k dispozícii tak isto ako v Českej republike aj hospodársky rok, ktorý si môže zvoliť spoločnosť zapísaná v obchodnom registri ak zostavuje účtovnú uzávierku k inému dni ako je 31. december. Hospodársky rok môže končiť ktorýmkoľvek dňom, ale nesmie prekročiť 12 mesiacov.²⁷ Podobne ako aj v českom právnom rade, aj rakúsky poplatníci musia prechod z kalendárneho roku na hospodársky oznámiť správcovi dane, a musia mať nato pádne dôvody týkajúce sa ekonomiky, nie z úmyslom daňových úspor. Lehota pre podanie daňového priznania je do 30.apríla nasledujúceho roku. V prípade elektronického podania je lehota dlhšia o 2 mesiace, teda do 30. júna. Daň sa platí v štyroch splátkach (15.februára, 15.mája, 15.augusta, 15. decembra). Zákon spoločnostiam umožňuje v prípade nízkych ziskov alebo strát, započítať rozdiel medzi minimálnou mzdou dane a skutočnou sadzbou dane ako zálohu na daň do nasledujúcich rokov.²⁸

²⁵ Viz. http://www.jusline.at/7_Einkommen_Einkommensermittlung_KStG.html

²⁶ KALETOVÁ, A. *Srovnávací studie daňových systému České Republiky a Rakouska*.(Diplomová práce) Brno: MÚ, 2009. 63s.

²⁷ SKALICKÁ,H. *Harmonizace zdaňování korporací v EU*. 2008

²⁸ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 2011

4.3.3 Výpočet daní s příjmu právnických osob, podľa Rakúskeho daňového rádu.

Podľa §7(2) KStG, je výpočet dane a daňovej záťaže v Rakúsku nasledujúci, pre prehľadnosť je zhrnutý v tabuľke č.3:

Tabuľka č.3: Výpočet dane a daňovej záťaže v Rakúsku

Účtovný výsledok hospodárenia pred zdanením
- oslobodené príjmy
+/- daňovo neuznateľné rezervy a opravné položky
+ daňovo neuznateľné účtovné náklady
= upravený hospodársky výsledok (Základ dane)
-zvláštne výdaje
= základ dane po znížení
základ dane po znížení x lineárna sadzba dane = Daňová záťaž
- prípadná minimálna daň z minulých rokov
= Vysledná daňová povinnosť

Zdroj: Vlastný z využitím http://www.jusline.at/7_Einkommen_Einkommensermittlung_KStG.html.

V nasledujúcej kapitole je v popredí daňová harmonizácia. Ktorá súvisí zo zdaňovaním priamych daní a zaoberá sa s korporačným základom dane. Téma harmonizácia priamych daní je aktuálna téma, a dá sa očakávať posun v tejto problematike.

5 Daňová harmonizácia priamych daní

Ako uvádza Nerudová: „Daňová harmonizácia predstavuje proces zbližovania daňových sústav štátov na základe spoločných pravidiel. ”²⁹

Avšak nejde o proces ktorý si nutne žiada zblíženie daňových sústav po všetkých stránkach. Niekedy a aj väčšinou to končí harmonizáciou základu dane a daňové sadzby ostávajú rozdielne. Preto cieľom harmonizácie nie je zjednotiť daňové sústavy jednotlivých krajín, a prevažujúcim nástrojom v súčasnej európskej únii je harmonizácia miery zdanenia.³⁰ Priame dane nie sú rámci Európskej Únii harmonizované ako dane nepriame, napokon to ani výslovne nepredpokladá zmluva o založení SFEU.³¹

Štrukturálna harmonizácia priamych daní, v našom prípade daní s príjmu právnických osôb, sa spočiatku javila oveľa jednoduchšia ako u daní nepriamych. Dôvodom tohto javu bola existencia oddelenia dane z osobných príjmov a dane s príjmov korporácií a to u všetkých členských krajín EÚ z výnimkou Talianska. Neskôr sa ale ukázalo ,že síce štruktúra priameho zdanenia je podobná, ale vo vnútri sú veľké odlišnosti (napr. zdaňovacie obdobia, formy zdaňovania, v definíciách poplatníkov dane, v metódach konštrukcie základu dane, a iné.)³² Ďalší faktor ktorý mal negatívne vyhliadky pre harmonizáciu priamych daní bolo z pohľadu celkovej ekonomickej efektívnosti, čo znamená že daňové systémy by mali byť neutrálne, resp. rozhodovanie o umiestňovaní investícií by nemalo by ovplyvnené výškou sadzby dane.

²⁹ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 2011, s.15

³⁰ SAGIT: *Daňová harmonizace*. [online]. 2011 [cit. 2011.12.16]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=156&typ=r&levelid=eu_031.htm

³¹ ŠVEHLÍK, M. *Daňová harmonizace v EU*. [online]. [cit. 2011.12.10]. Dostupné z: <http://www.svehlik.cz/downloads/P6728151812.pdf>

³² NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 2011

Vzhľadom na spomenuté odlišnosti a negatíva, boli Európskou komisiou navrhnuté štyri možné varianty harmonizácie korporatívneho systému zdaňovania a to:

1) Zdanenie v domácich zemi:

- Spoločnosti by pre celoeurópske aktivity užívali tie pravidlá, v ktorých krajinách má ich spoločnosť sídlo alebo miesto vedenia. A systém by bol voliteľný: buď budú zisky zdaňovať v každej zemi ináč, alebo budú podliehať jednému daňovému systému.

2) Spoločný konsolidovaný základ dane:

- Predpokladá, že pre spoločnosti, ktoré si tento systém zvolia, bude existovať jednotný daňový základ.

3) Európska korporatívna daň:

- Systém založený na jednotnom konsolidovanom základe dane, ale len pre veľké nadnárodne spoločnosti. Korporatívna daň by bola spravovaná na úrovni Európskych spoločenstiev, a taktiež rámci EU by mali rovnaké sadzby dane.

4) Povinný harmonizovaný základ dane:

- Systém by povinne zavádzal pre všetky spoločnosti v Európskych spoločenstvách (domáce aj medzinárodne) jednotný základ dane.³³

Napriek tomu je hlavným dlhodobým cieľom spoločný konsolidovaný základ dane korporácií pre ich tzv. európske aktivity. Splnenie tohto cieľ by znamenalo určité výhody, ako napríklad sadzba dane by bola transparentnejšia, nižšie náklady spoločností vzhľadom eliminácie 27 rôznych daňových systémov, a zabezpečoval by daňovú neutralitu (kompenzácia straty zisku z činnosti v jednom štáte ziskom z činností v druhom štáte).

³³ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 2011. s. 79

5.1 Spoločný konsolidovaný korporatívny základ dane

V roku 2004 európska komisia ustanovila pracovnú skupinu, ktorej cieľom bol definovať spoločný konsolidovaný základ, vymedziť základné daňové princípy, definovať základné účtovné a daňové operácie, a mechanizmus, ktorý bude slúžiť k rozdeľovaniu spoločného konsolidovaného korporatívneho základu dane (ďalej len CCCTB) medzi členské štáty EU.

Kľúčovú úlohu pri tvorbe pravidiel CCCTB hrali vzťahy medzi účtovným výkazníctvom a daňovými pravidlami. 27 systémov korporatívneho zdaňovania spôsobuje subjektom vysoké náklady, ktoré môžu mať miestami až prohibatívny charakter, čo odrádza subjekty od cezhraničných aktivít.³⁴

CCCTB by mal byť dostupný všetkým spoločnostiam, ako malým tak aj stredným podnikom. Zo zavedením systému sa dosiahnu nižšie daňové náklady, a nadnárodným spoločnostiam odstráni daňové prekážky. Pod harmonizáciou sú len základy dane, nezasahuje do problematiky účtovníctva.

Ako uvádza Nerudová: „Společnosti, které by do systému vstoupily, by v celé Evropské Unii uplatňovaly jednotná daňová pravidla a komunikovaly by pouze s jediným správcem daně- tzv, kontaktním místem, a přestaly by podléhat národní dani s příjmu právnických osob.“³⁵

Návrh smernice zavádza dva systémy, prvým je spoločný korporatívny základ dane (ďalej len CCTB) a druhým je spomínaný CCCTB. Spoločnosti, ktoré splnia podmienky vstupu do systému budú môcť využívať výhody plynúce z jednotného systému. Dôvodom je podpora malých a stredných podnikov. Súčasťou návrhu je príloha, v ktorej sú taxatívne vymenované spoločnosti. Spoločnosti EU, si môžu CCCTB zvoliť automaticky, a spoločnosti tretích zemí len ak spadajú do taxatívneho vymenovania spoločností. Systémy znamenajú nasledovné. Akékoľvek platby medzi členmi skupiny nebudú v štáte zdroja podliehať zrážkovej dani alebo inému zdaňovaniu. Zrážkové dane a ostatné dane v zemi zdroja, by aj naďalej podliehali systémom a zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia.

³⁴ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 2011

³⁵ Tamtiež, s. 85.

6 Záverečné porovnanie

V Rakúsku je systém zdaňovania právnických osôb zložitejší ako v Českej republike. V záverečnom porovnaní sú jednotlivé príklady, ktorých cieľom je pripraviť rozdielne poznatky jednotlivých krajín pre rozsiahlejší príklad, ktorý bude nasledovne rozoberané rozdiely a princípy. A názorne ukázať najväčšie rozdiely v zdaňovaní medzi Českou Republikou a Rakúskom. Medzi významné rozdiely patri minimálna daň, odpisy, finančné investície, opravné položky a rezervy.

6.1 Existencia minimálnej dani

Česka S.r.o. / Rakúska GmbH v opačnom prípade, mali základ dane 100 000 CZK. Pre obe krajiny sú sumy uvedené v CZK. Aktuálny kurz ku dňu 21.5.2012 činí 25,225CZK/1 EURO.³⁶

Tabuľka č.4: Znázornenie minimálnej dani. Zdroj: Vlastné spracovanie.

	Česká republika	Rakúsko
ZD	100 000	100 000
Sadzba dane	19%	25%
VDP	19000	43790

Prvým rozdielom v tomto zjednodušenom prípade je v sadzbe dani. V Českej republike je princíp jednoduchý. Upravený základ dane, sadzba dane a výsledná daňová povinnosť, čo do určitej miery platí aj v Rakúsku. V našom prípade Rakúska GmbH po zdanení sadzbou 25% mala výslednú daňovú povinnosť 25000CZK, to je menej ako minimálna daň 43790CZK, preto musí odviesť túto čiastku ktorá tvorí rakúsku minimálnu daň (1750 EUR) a to i v prípade ak vykáže daňovú stratu. Dôvod minimálnej dani, spočíva v zamedzení počtu zakladajúcich sa spoločností z ručením obmedzeným.³⁷

³⁶ Viz <http://www.nbs.sk/sk/statisticke-udaje/kurzovy-listok/denny-kurzovy-listok-ecb>

³⁷ Získane na základe konzultácií z Rakúskym daňovým poradcom.

Zákon o daní s příjmu České republiky podľa §38b vraví o právnických osobách, ktorý nemajú povinnosť odviezť daň v prípade ak nepresiahne 200CZK.³⁸ Tzn. že v Rakúsku je v tomto prípade väčšia daňová záťaž poplatníka.

6.2 Odpisy

Druhý príklad je zameraný na odpisy. Odpisy som vybral vzhľadom na to, že v Rakúsku nie sú žiadne odpisové skupiny ako v Českej republike, kde ma každý majetok svoju odpisovú skupinu a priradené koeficienty pre výpočet odpisu. Rakúsko ma pol ročné až ročné odpisy, záleží to od dátumu kedy bol majetok zakúpený, ak bol zakúpený po 1. júli, znamená to ročný odpis a bol zakúpený pred 1. júlom je to pol ročný odpis.

Rakúsko ma stanovenú dobu odpisovania len na tri veci: Stavby (50 rokov), čo sa týka administratívnych budov, budovy typu haly, fabriky, obchodné centra sa odpisujú 33rokov, auto (8 rokov), goodwill (15 rokov). U ostaného majetku, sa doba odpisovania stanovuje individuálne, resp. zákon vraví, že majetok ktorý chceme odpisovať musí byť určený na podnikateľské účely, a musí sa dokázať doba používania daného majetku. Tzn. (zakúpim nábytok a odhadujem jeho dobu používania na 4 roky, a preukážem to na úrade, budem odpisovať 4 roky).

Poznámka: Daňový úrad Rakúska má pre toto individuálne stanovenie dĺžky doby odpisov interné smernice (ktoré neznamenajú zákon), čo znamená, že smernica môže mať stanovenú dobu odpisovania nábytku 10 rokov, a my dokážeme dobu používania 4 roky, budú to 4 roky.

³⁸ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních s příjmů, v znení pozdějších předpisech

Prehľad:

Tabuľka č. 5: Rozdiely v odpisoch. Zdroj: Vlastný.

	Česko	Rakúsko
Spôsob odpisovania	zrýchlený/rovnomerný	rovnomerný
Určenie odpisovej skupiny	Príloha č.1 k zákonu č. 586/1992	nie
Určenie dĺžky odpisov	§30 ZDP	Stavby administratívne: 50 rokov(ostatné 33rokov), Auto: 8 rokov, Godwill 15: rokov

Príklady na odpisy:

1) Odpis osobného automobilu

Spoločnosť s ručením obmedzeným si zakúpila osobný automobil Škodu Octáviu 8.septembra 2011 kúpna cena (VC) bola 500 000 CZK. Určíme daňové odpisy v prípade Českej s.r.o. a v prípade Rakúskej GmbH.

Riešenie: V oboch prípadoch si zostrojíme tabuľku, a uplatníme vyššie uvedené pravidlá, na príklad č. 1.

Poznámka : Pre obe krajiny bol zvolený rovnomerný odpis, možnosť zrýchleného odpisovania ma v tomto prípade len Česká republika.

-Riešenie s pohľadu Českej s.r.o.:

Tabuľka č.6: Rovnomerné odpisy v Českej Republike. Zdroj: Vlastný.

	Česká republika	
Rok	Odpis	ZC
2011	55 000	445 000
2012	111 250	333 750
2013	111 250	222 500
2014	111 250	111 250
2015	111 250	0

Osobný automobil, v Českej republike, spadá do odpisovej skupiny 2, podľa prílohy č.1 k zákonu 586/1992 ZDP. Odpisové skupiny majú uvedené dĺžky odpisov v §30 ZDP, v našom prípade ide o 5 rokov. Máme stanovený rovnomerný odpis, ktorého koeficient pre jednotlivé skupiny a postup výpočtu je v §31 ZDP.

Koeficienty pre 2 odpisovú skupinu: Prvý rok odpisovania (11), ďalšie roky (22,25), pre zvýšenú vstupnú cenu(20).

Vzorce pre výpočet odpisov v Českej republike sú uvedené v tabuľke č.7.

Tabuľka č. 7: Vzorce na výpočet odpisov v Českej republike. Zdroj: Vlastné spracovanie s využitím ZDP³⁹

Rok odpisovania + technické zhodnotenie	Vzorec
1	$(\text{Sadzba 1rok} \times \text{VC})/100$
2	$(\text{Sadzba 2rok} \times \text{VC})/100$
Technické zhodnotenie	$(\text{Sadzba TZH} \times \text{Zvýšená VC})/100$

- Riešenie s pohľadu Rakúskej GmbH:

Ako sme spomínali v Rakúsku neexistujú odpisové skupiny, tým pádom ani koeficienty, a dĺžka odpisov je stanovená len v spomínaných 3 prípadoch, s ktorých je jeden práva automobil. Odpisuje sa 8 rokov podľa zákona. Čo sa výpočtu týka, jednoduchý: VC/počet rokov. Tým, že automobil bol zakúpený po 1.júli, to znamená ročné odpisy pre GmbH.

Výšku odpisov a dobu stanovenú zákonom pre Rakúsku GmbH, môžeme vidieť v tabuľke č.6 .

³⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních s příjmů, v znení pozdějších předpisech

Tabuľka č.8: Rovnomerné odpisy v Rakúsku. Zdroj: Vlastné spracovanie

	Rakúsko	
Rok	Odpis	ZC
2011	62 500	437 500
2012	62 500	375 000
2013	62 500	312 500
2014	62 500	250 000
2015	62 500	187 500
2016	62 500	125 000
2017	62 500	62 500
2018	62 500	0

Ako môžeme vidieť výhodnejšie odpisy pre auto, ma Česká Republika, má kratšiu dobu odpisovania, čím sú odpisy vyššie. Pre niektoré malé firmy sú odpisy aj hlavný zdroj financovania. Ďalšia skupina odpisov budú budovy, prvá bude administratívna, a ďalšia obchodný dom.

2) Príklad odpisovania administratívnej budovy

Spoločnosť u ručením obmedzeným, v Rakúskom prípade GmbH, zakúpila Administratívnu budovu v hodnote 1 000 000 EUR (25 025 000CZK). Tak isto ako v predchádzajúcom prípade pôjde o rovnomerné odpisovanie.

-Riešenie s pohľadom Českej s.r.o.:

Tabuľka č.9: Rovnomerný odpis, administratívna budova, ČR. Zdroj: Vlastné spracovanie.

Česká republika	(rovnomerný odpis)	Administratívna budova
Rok	Odpis	ZC
2012	255 255	24 769 745
2013	505 505	24 264 240
2014	505 505	23 758 735
2015	505 505	23 253 230

Za nezmenených podmienok postup odpisovania pokračuje až do roku 2061. Oproti Českej republike, nasleduje rovnomerný odpis, rovnakej administratívnej budovy pre Rakúsku GmbH. Kde je zákonom stanovená doba odpisovania taktiež 50 rokov, ale iný výpočet dane.

- Riešenie s pohľadu Rakúskej GmbH:

Tabuľka č.10: Rovnomerný odpis, administratívna budova, Rak.. Zdroj: Vlastný.

Rakúsko	(rovnomerný odpis)	Administratívna Budova
Rok	Odpis	ZC
2012	500 500	24 524 500
2013	500 500	24 024 000
2014	500 500	23 523 500
2015	500 500	23 023 000

Tak isto za nezmenených podmienok postup odpisovania pokračuje až do roku 2061. Administratívne budovy, majú skoro rovnaké odpisy, jediný rozdiel ktorý nastáva v tomto prípade, je v spôsobe výpočtu odpisov. Pomerne väčší rozdiel sa nám zobrazí v odpisoch hál, fabrík, obchodných domov. Jednak je to spôsobené odpisovými skupinami, ktoré sú v Českej Republike, a na druhej strane je to spôsobené zákonom stanovenou dĺžkou odpisovania. Na nasledujúcom prípade si to znázorníme.

3) Príklad odpisovania obchodného domu

V predchádzajúcom prípade, sa odpisovala rovnomerne administratívna budova. Teraz si stanovíme na ten istý prípad, tzn. spoločnosť z ručením obmedzeným, na druhej strane Rakúska GmbH si kúpila obchodný dom. VC: 1 500 000EUR (37 537 500CZK).

-Riešenie s pohľadom Českej s.r.o.:

Tabuľka č.11: Rovnomerný odpis, obchodný dom, ČR. Zdroj: Vlastný.

Česká republika	(rovnomerný odpis)	Obchodný dom
Rok	Odpis	ZC
2012	382 883	37 154 617
2013	758 258	36 396 359
2014	758 258	35 638 101
2015	758 258	34 879 843

Za nezmenených podmienok pokračuje postup odpisovania do roku 2061.

- Riešenie s pohľadom Rakúskej GmbH:

Tabuľka c.12: Rovnomerný odpis, obchodný dom, Rak. Zdroj: Vlastný.

Rakúsko	(rovnomerný odpis)	Obchodný dom
Rok	Odpis	ZC
2012	1 137 500	36 400 000
2013	1 137 500	35 262 500
2014	1 137 500	34 125 000
2015	1 137 500	32 987 500

Za nezmenených podmienok pokračuje postup odpisovania do roku 2044. V Rakúsku sú vo väčšine prípadov odpisy, oproti Českej republike, nevýhodnejšie. Majú stanovenú dlhšiu dobu odpisovania napr. na auto, čo je pre všetky firmy veľká nevýhoda. V Českej Republike sú odpisy striktne vymedzené zákonom, a plus je možnosť voľby medzi rovnomerným a zrýchleným odpisovaním. Predchádzajúci prípad obchodného domu, pri rovnomernom odpisovaní je lepší pre Rakúsko. Ale s celkového hľadiska odpisovania ako takého, má lepší systém Česká Republika.

6.3 Gruppenbesteuerung (skupinové zdanenie)

Rozdiel v skupinovom zdanení je veľkou výhodou Rakúska. Systém skupinového zdaňovania je v Rakúsku unikátny.

1) Príklad na skupinové zdanenie

Rakúska GmbH (materská spoločnosť, (A)), so sídlom v Rakúsku má základ dane 50 000EUR. Okrem iného má tri dcérske spoločnosti, s toho dve majú sídlo v Rakúsku (B a C), spoločnosť B má základ dane 70 000EUR, a C má stratu -60 000EUR. Tretia dcérska spoločnosť C, má sídlo v Anglicku a taktiež je v strate, suma činí -20 000EUR.

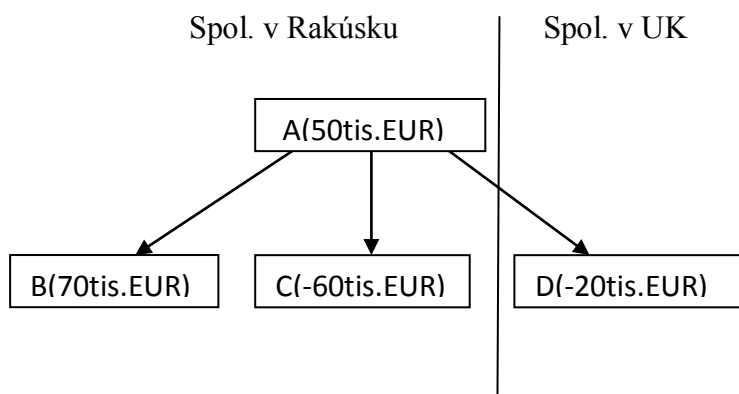


Diagram č.1 : Základy dane materskej a dcérskych spoločností, pre prípad Rakúska. Zdroj: Vlastný.

V Rakúsku sa základ dane materských a dcérskych spoločností stanovuje ako ich súčet s výnimkou straty z dcérinej spoločnosti v zahraničí. Strata v našom prípade z UK (keby namiesto UK, bolo Česko nič sa nemení) sa odčítava od základu dane.

Tzn. $ZD = 50 + 70 - 60 = 60 - 20 = 40$

$VDP = 40\,000 \times 0,25 = 10\,000 \text{ EUR}$.

Výsledná daňová povinnosť Rakúskej GmbH činí 10 000 Eur.

Spomínaná strata v UK ma uplatnenie v nasledujúcich rokoch, v prípade, že dcérska spoločnosť bude mať kladný ZD. Znázorníme si to na diagrame pre ďalší rok, pre tú istú zostavu spoločností.

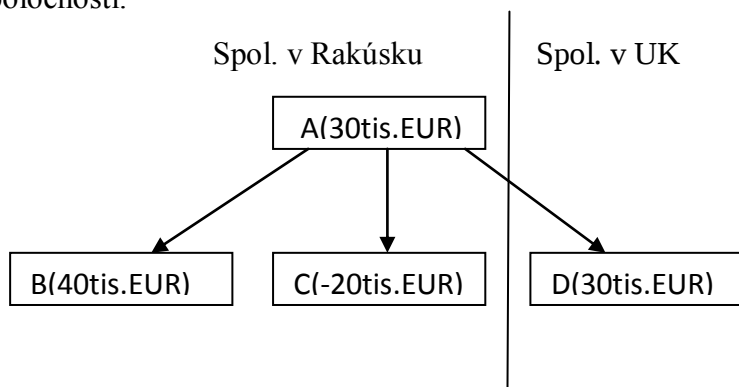


Diagram č.2 : Základy dane materskej a dcérskych spoločností, pre prípad Rakúska. Zdroj: Vlastný.

Ako si môžeme všimnúť dcérska spoločnosť má v nasledujúcom roku kladný ZD (30 000EUR). Postup bude rovnaký ako v predchádzajúcom prípade.

$$ZD=30+40-20=50+(30-20)=60$$

$$VDP= 60\,000 \times 0,25 = 15\,000 \text{ EUR}$$

Stratu z minulého roka môžeme uplatniť v zahraničí a to v plnej výške plus v Rakúsku nie je časové obmedzenie. Dôvodom tohto procesu je podpora investovania do zahraničia.

Pre Českú republiku použijeme ten istý príklad.

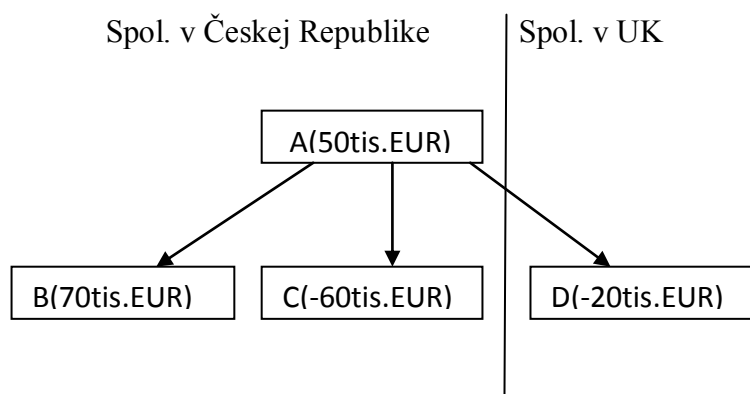


Diagram č.3 : Základy dane materskej a dcérskych spoločností, pre prípad Českej Republiky.

Zdroj: Vlastný.

V Českej republike je to jednoduchšie, pretože každý základ dane je samostatný, a straty nehrajú takú úlohu ako v Rakúsku.

$$ZD \text{ pre } A = 50\,000 \text{ EUR} , VDP \text{ pre } A = 50\,000 \times 0,19 = 9\,500 \text{ EUR}.$$

$$ZD \text{ pre } B = 70\,000 \text{ EUR} , VDP \text{ pre } B = 70\,000 \times 0,19 = 13\,300 \text{ EUR}.$$

Stratu dcérskej spoločnosti C, môžeme uplatniť v budúcom roku, ak bude základ dane kladný. Ale úprava ZD prebehne len pre spomínanú spoločnosť.

Tento rozdiel je pre porovnanie Česka a Rakúska obrovský, a pre Rakúsko je to veľká výhoda, pretože stratu si môžu uplatniť viac menej dva krát a znížiť si tak základ dane plus majú skupinové zdanenie, tzn. jednotný základ dane. Skupinové zdanenie znamená nižšiu daňovú záťaž pre Rakúske dcérske spoločnosti.

6.4 Opravne položky

Opravné položky sú ďalším zisteným rozdielom, ktorý je zahrnutý v modelovom príklade.

V modelovom príklade máme zahrnutý problém s pohľadávkami a to nasledujúci. Podnik zistil, že dlžník pohľadávok má finančné problémy a bude schopný splatiť len 50% s celkovej čiastky, očakávame mimosúdne riešenie.

Pre Rakúsko je riešenie jednoduchšie, kde si vlastne podniky môžu uplatniť celých 50%, resp. celú stratu.

V Českej republike sa tejto problematike venuje zákon o rezervách (ďalej len ZOR).

V §8a(3) ZOR sú rozdelené možnosti uplatnenie pohľadávky v závislosti od ubehnutej doby od splatnosti pohľadávky.

- a) 6 mesiacov, až do výšky 20 % neuhradenej súvahovej hodnoty pohľadávky,
- b) 12 mesiacov, až do výšky 33 % neuhradenej súvahovej hodnoty pohľadávky,
- c) 18 mesiacov, až do výšky 50 % neuhradenej súvahovej hodnoty pohľadávky,
- d) 24 mesiacov, až do výšky 66 % neuhradenej súvahovej hodnoty pohľadávky,
- e) 30 mesiacov, až do výšky 80 % neuhradenej súvahovej hodnoty pohľadávky,
- f) 36 mesiacov, až do výšky 100 % neuhradenej súvahovej hodnoty pohľadávky.⁴⁰

Všetky zistené rozdiely, ktoré boli spomenuté, zahrnuje modelový príklad na nasledujúcich stranách a v tabuľke č . 13. Doterajšie príklady poskytujú potrebné znalosti na pochopenie modelového príkladu.

⁴⁰ Viz <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/zneni.aspx>

7 Určenie výslednej daňovej povinnosti u modelového poplatníka

Modelový príklad je zostrojený z dvoch pohľadov, tzn. s pohľadu Českej s.r.o. a Rakúskej GmbH. V ktorom použijeme doterajšie znalosti, ktoré boli spomínané v predchádzajúcej kapitole.

Poznámka: Nasledujúce operácie a sumy uvádzané v eurách platia pre obe krajiny.

7.1 Vymedzenie podmienok

Spoločnosť z ručením obmedzeným zo sídlom v Českej Republike, na druhej strane Rakúska GmbH zo sídlom v Rakúsku.

Firma mala prevádzkové výnosy v hodnote 500 000EUR a nasledujúce náklady. Zakúpila v roku 2009 administratívnu budovu, ktorej vstupná cena činí 1 000 000EUR. A v tom istom roku zakúpila obchodný dom ktorého vstupná cena je 1 500 000 EUR. V oboch prípadoch je rovnomerný odpis.

Okrem budov firma kúpila osobný automobil 1. februára 2011 ktorého vstupná cena bola 50 000 EUR. Druhého septembra 2011 kúpila ďalšie auto za 50 000 EUR. Okrem týchto aut má firma ešte dve auta za rovnakú cenu ako predchádzajúce, a ich nákup prebehol v roku 2010 a 2009.

Ďalej nakúpila nábytok na zariadenie kancelárií v roku 2009 za vstupnú cenu 40 000EUR.

Firma mala dve pohľadávky, jednu z roku 2009 v hodnote 20 000EUR a druhú z júna 2011 za 10 000EUR. Firma zistila, že dlžníci majú finančné problémy a sú schopný zaplatiť len polovicu s hodnôt. Očakávame mimosúdne vyrovnanie.

Okrem spomínaných nákladov mala iné prevádzkové náklady v hodnote 300 000EUR.

S finančnej činnosti mala Česka s.r.o príjem dividend (15% podiel) dcérskej spoločnosti na území Česka v hodnote 10 000 EUR. A príjem dividend (20% podiel) dcérskej spoločnosti na území Rakúska v hodnote 10 000 EUR.

V prípade Rakúskej GmbH je to naopak tzn. s finančnej činnosti mala Rakúska GmbH príjem dividend (15% podiel) dcérskej spoločnosti na území Česka v hodnote 10 000 EUR. A príjem dividend (20% podiel) dcérskej spoločnosti na území Rakúska v hodnote 10 000 EUR.

Ďalej mala iné finančné náklady v hodnote 15 000 EUR.

Určite výslednú daňovú povinnosť za rok 2011 v prípade Českej s.r.o a v prípade Rakúskej GmbH.

Postup:

Príklad môžeme rozdeliť na 3 časti, ktoré sú nasledovné:

- odpisy,
- opravné položky: pohľadávky,
- dividendy,

Odpisy:

V zadaní sú uvedené rôzne druhy majetku a ich vstupné ceny (ďalej len VC). Tabuľka na nasledujúcej strane zobrazuje prehľad odpisov, tzn. čo sa odpisuje, VC, dĺžku odpisov v ČR, ročný odpis, ktorý vstupuje do hospodárskeho výsledku a posledný stĺpec pospisuje dĺžku odpisovania jednotlivého majetku zo strany Rakúska.

Tabuľka č. 13: Odpisy. Zdroj: Vlastné spracovanie.

Odpisy	VC a dĺžka odpisov ČR	ČR	Rak	Dĺžka odpisov Rak
Administratívna budova	VC: 1mil (50r.)	20 200	20 000	(50r.)
Obchodný dom	VC: 1,5mil (50r.)	30 300	45 000	(33r.)
Auto z 1. februára 2011	VC: 50 000 (5r.)	5 500	6 250	(8r.)
Auto z 2. septembra 2011	VC: 50 000 (5r.)	5 500	3 125	(pol r. odpis)
Auto z 2010	VC: 50 000 (5r.)	11 125	6 250	(8r.)
Auto z 2009	VC: 50 000 (5r.)	11 125	6 250	(8r.)
Nábytok z roku 2009	VC: 40 000 (5r.)	8 900	10 000	(5r.)
ΣOdpisov	-----	92 650	96 875	-----

Odpisovanie v Českej republike je striktné dané zákonom o dani s príjmu. Pre hore uvedený prípad tzn. rovnomerné odpisy platí §31 ZDP v znení neskorších predpisov spolu s prílohou č.1 k zákonu č. 586/1992 Zb. Rakúsky spôsob odpisovania je v skutku benevolentnejší, na niektoré druhy majetku. Podrobnejší popis danej problematiky je zahrnutý v kapitole 6.2 Odpisy.

Opravné položky, pohľadávky:

Druhou časťou modelového príkladu sú opravné položky. V Rakúsku platí pri mimosúdnom riešení, možnosť uplatnenia celej časti nesplatennej pohľadávky, v uvedenom prípade to je 50%. V Českej republike sa spomínanej problematike venuje zákon o rezervách č. 593/1992 Zb. v neskorších predpisoch. §8(3)a ZOR nám vymedzuje podmienky a možnú výšku uplatnenia nesplatennej pohľadávky pri mimosúdnom riešení. V tabuľke č. 14 sú uvedené čiastky jednotlivých pohľadávok.

Tabuľka č.14: Opravné položky, pohľadávky. Zdroj: Vlastné vypracovanie.

Pohľadávky	Suma	Čr	Rak
Pohľadávka z 1. januára 2009	20 000	20 000	10 000
Pohľadávka z júna 2011	10 000	1 000	5 000
Σ Pohľadávok	-----	21 000	15 000

V Rakúsku môže poplatník bez ohľadu na dobu splatnosti pohľadávky uplatniť výšku nesplatennej pohľadávky, čím zníži základ dane. Pre českú republiku hra úlohu hore uvedený dátum (dátum splatnosti). Určujeme daňovú povinnosť za rok 2011, tzn. u prvej pohľadávky z 1. januára 2009 ubehlo 36 mesiacov, čo podľa §8(3)a ZOR znamená uplatnenie 100% neuhradenej súvahovej hodnoty pohľadávky. U druhej pohľadávky ubehlo od dátumu splatnosti 7 mesiacov, čiže poplatník podľa §8(3)a ZOR má práva uplatniť 20% neuhradenej súvahovej hodnoty pohľadávky. Problematike sa venuje kapitol 6.4 opravné položky.

Posledná časť modelového príkladu sú dividendy, ktoré sú u oboch krajín oslobodené. V tabuľke č.15 je zhrnutie celkových výnosov a nákladov spolu s tvorbou výsledku hospodárenie, ktorý tvorí základ dane. Výsledná daňová povinnosť (ďalej len VDP), sa určila podľa sadzieb daní z príjmu P.O. jednotlivých krajín. Sadzba pre ČR je 19% a pre Rakúsko 25%.

Tabuľka č.15: Záverečné určenie VDP. Zdroj: Vlastné vypracovanie.

	ČR	Rak
ΣPrevádzkové výnosy	500 000	500 000
ΣPrevádzkové náklady	413 650	411 875
Σ Odpisov	92 650	96 875
Σ Pohľadávok	21 000	15 000
Iné prev. náklady	300 000	300 000
VH s prev. činnosti	86 350	88 125
Iné fin. náklady	15 000	15 000
VH s fin. činnosti	15 000	15 000
VH celkový = Základu dane	101 350	103 125
Výsledná daňová povinnosť	19256,5	25781,25

Výsledná daňová povinnosť v modelovom príklade pre Českú s.r.o nám vyšla 19256,5 EUR a pre Rakúsku GmbH 25 781,25 EUR. Keď si vezmeme pomer výsledkov hospodárenia a výšku daňovej povinnosti, je zrejmé, že obe krajiny mali podobný VH, ale daňová povinnosť na ten pomer je oveľa vyššia. Čo zapríčinila sadzba dane ktorá je oproti Českej Republike o 6% vyššia.

V modelovom príklade sme postupovali podľa spomínaných výpočtov a rozdieloch v predchádzajúcich kapitolách.

8 Odporúčanie

Česká republika má v daňovom systéme a v spôsobe zdaňovania tak isto ako Rakúsko veľa výhod aj nevýhod. Na základe získaných informácií, ktoré boli rozoberané v práci, môžeme vyvodiť odporúčania pre poplatníka Českej republiky.

Prvou výhodou rakúskeho systému, ktorou by sa Česká republika mohla inšpirovať je skupinové zdanenie, ktoré motivuje podniky investovať do zahraničia. Daný problém, by Českému poplatníkovi umožnil uplatniť stratu z jeho podniku v zahraničí, prvýkrát v Českej republike, a druhýkrát v zahraničí kde sa podnik nachádza, za podmienky vykázania zisku. Skupinové zdanenie je veľmi dobrá forma, práve na podporu investovania do zahraničia.

Druhý problém, ktorý sa tlačí do popredia je minimálna daň, ktorá je vzhľadom na optimalizáciu daňovej záťaže poplatníka Českej republiky neprijateľná. Inak by to znamenalo odvádzanie daní aj zo stratového podniku na území ČR v hodnote 1500EUR, inými slovami, podnik by bol zdanený 19%, len ak by práve spomínaných 19% bolo viac ako 1500EUR čo je v prepočte kurzom 25,225 presne 37837,5 CZK.

Posledný návrh alebo odporúčanie spočíva v opravných položkách, v prípadoch nesplatených pohľadávok. Rakúsko má systém opravných položiek z hľadiska poplatníka dobre nastavený, pretože vo všetkých prípadoch, ktoré neskončia na súde, má poplatník právo zahrnúť nesplatenú pohľadávku do nákladov, čím zníži základ dane. Naopak, v Českej republike je striktne dané zákonom koľko si poplatník môže uplatniť a za akých podmienok tzn. že poplatník si 100% nesplatenej pohľadávky ako je to v prípade Rakúska, uplatní len v prípade, že ubehne 36 mesiacov od dátumu splatnosti.

Vzhľadom na spomínané výhody a nevýhody jednotlivých krajín v zdaňovaní, je vhodným návrhom na optimalizáciu daňovej záťaže poplatníka Českej republiky zavedenie skupinového zdanenia spolu z opravnými položkami, a nevhodné zavedenie minimálnej dani.

Záver

Práca bola zameraná na komparáciu daní z príjmu právnických osôb Českej republiky a Rakúska. S dôrazom na spoločnosti s ručením obmedzeným, z dôvodu najrozsiahlejšej formy právnickej osoby v oboch krajinách. Na základe získaných a spracovaných informácií môžeme konštatovať, že sa nedá jednoznačne usúdiť, ktorá krajina ma lepšie spôsoby zdaňovania. Ako Česká republika tak Rakúsko má v systéme zdaňovania množstvo výhod a nevýhod. Aj keď sa v určitých prípadoch javí veľká nevýhoda ako neefektívna, tak postupným poznávaním daňového systému jednotlivých krajín zistíme, že je kompenzovaná inou výhodou a navzájom tvoria stabilný systém. Samozrejme vyššiu daňovú záťaž pozorujeme v Rakúsku, ktoré má 25% sadzbu dane. Početné rozdiely, ktoré boli zachytené v práci v jednotlivých systémoch a boli spracované v modelovom príklade nám ponúkajú pohľad na zložitosť a veľkosť problematiky daní z príjmu právnických osôb, ktorá sa nedá celá zachytiť v bakalárskej práci. Avšak veľká nevýhoda daňových systémov oboch krajín, je neprieľadnosť a komplikovanosť daňových systémov. Čo sa Rakúska týka, tak je problém znásobený v obmedzení získať informácie daňovej problematiky z verejných zdrojov. Rozdielnosť vo vymedzení pojmu právnická osoba, a v spôsoboch odvádzania dane, robilo toto porovnanie atraktívnym. Výsledky, ktoré práca prináša spočívajú v rozdieloch, ktoré boli vyvedené na základe získaných informácií a konzultácií z rakúskym daňovým poradcom. Veľkou výhodou, ktorá je pre Rakúsko unikátna je skupinové zdanenie, kde sa strata zo zahraničia dvakrát uplatní na podporu investovania do zahraničia. Okrem unikátnosti rakúsky daňový systém prináša aj ďalšiu výhodu v možnosti uplatnenia opravných položiek, v plnej nesplatennej výške. Každý systém má samozrejme aj nevýhody, čo sa Rakúska týka, je to určite minimálna daň. Porovnanie spomínaných krajín odhalilo výhodu českého daňového systému vo forme odpisov, ktoré sa javia v určitých prípadoch omnoho výhodnejšie.

Zoznam použitej literatúry

- BRYCHTA, I., MACHAČEK, I., DĚRGEL, M. *Meritum daň s příjmů*. 8. vydanie. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 640s. ISBN 979-80-7357-623-3.
- HURDÍK, J., KATOLICKÝ, J. *K pojetí právnických osob*. 1. vydanie. Brno : Masarykova univerzita, 1992. 95s. ISBN 80-210-0457-6.
- HURDÍK, J. *Právnické osoby a jejich typologie*. 1.vydanie. Praha : C.H. Beck, 2003. 107 s. ISBN 80-7179-790-1.
- NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 3.vydanie, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 320s.
- PROVAZNÍKOVÁ, R., SEDLAČKOVÁ, O. *Financování měst, obcí a regionů teorie a praxe*. 2 vydanie. Praha: GRADA Publishing, a.s. 2009. 304 s. ISBN 978-80-247-2789-9.

Dizertačné práce:

- SKALICKÁ, H. *Harmonizace zdaňování korporací v EU*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2008. 236s. Vedúci dizertačnej práce Doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc..

Internetové zdroje:

- BUSINESS.CENTER.CZ, *Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů - Znění zákona* [online]. 2012 [cit. 2012-04-20]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/rezervy/zneni.aspx>
- EPRAVO.CZ, A.S. : 42273. *Evropská družstevní společnost* [online]. 2011 [cit. 2011-10-20]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz>
- EUROSTAT: *Taxation trends in the European union* [online]. 2008 2011 [cit. 2012-02-23]. Dostupné z: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-08-001/EN/KS-DU-08-001-EN.PDF
- IPODNIKATEL.CZ: *Schéma výpočtu základu daně s příjmu PO*. [online]. 2011 [cit. 2011.10.20]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz>

- JUSLINE.GMBH: *Unternehmensgesetzbuch (UGB)*. [online]. 2007 [cit.2012.2.18].
Dostupné z: http://www.jusline.at/Unternehmensgesetzbuch_%28UGB%29.html
- JUSLINE.GMBH: *Unternehmensgesetzbuch (UGB)*. [online]. 2007 [cit.2012.2.18].
Dostupné z: http://www.jusline.at/26_ABGB.html
- JUSLINE.GMBH: *Unternehmensgesetzbuch (UGB)*. [online]. 2007 [cit.2012.2.18].
Dostupné z:
<http://www.jusline.at/index.php?cpid=ba688068a8c8a95352ed951ddb88783e&lawid=35&paid=1>
- OECD. Country statistical profiles - 2011 edition. [online]. [cit. 2011.12.16]. Dostupné z: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>
- SAGIT: *Daňová harmonizace*. [online]. 2011 [cit. 2011.12.16].Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=156&typ=r&levelid=eu_031.htm
- STRUCK.N.: *Handelsgesetzbuch*. [online]. 1998 [cit. 2012.01.26]. Dostupné z: <http://www.handelsgesetzbuch.de/>
- ŠVEHLÍK, M. *Daňová harmonizace v EU*. [online]. [cit. 2011.10.12]. Dostupné z: <http://www.svehlik.cz/downloads/P6728151812.pdf>

Zákony:

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních s příjmů, v znení pozdějších předpisů
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, vnení pozdějších přespisů
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v znení pozdějších předpisů

Zoznam diagramov, grafov a tabuliek

Diagram1: Základy dane materskej a dcérskych spoločností, pre prípad Rakúska....	41
Diagram2: Základy dane materskej a dcérskych spoločností, pre prípad Rakúska....	41
Diagram3: Základy dane materskej a dcérskych spoločností, pre prípad Česka.....	42
Graf 1: Vývoj sadzby dane v Českej republike od roku 1999.....	22
Graf 2: Vývoj sadzby dane v Českej republike od roku 1999.....	23
Graf 3: Corporate tax revenue in national currency in Austira.....	28
Tabuľka 1: Schéma výpočtu dane z príjmu právnických osôb.....	24
Tabuľka 2: Corporate tax revenue in national currency(Austria).....	27
Tabuľka 3: Výpočet dane a daňovej záťaže v Rakúsku.....	30
Tabuľka 4: Znázornenie minimálnej dani.....	34
Tabuľka 5: Rozdiely v odpisoch.....	36
Tabuľka 6: Rovnomerné odpisy v Českej Republike.....	36
Tabuľka 7: Vzorce na výpočet odpisov v ČR.....	37
Tabuľka 8: Rovnomerné odpisy v Rakúsku.....	38
Tabuľka 9: Rovnomerný odpis, administratívna budova, ČR.....	38
Tabuľka 10: Rovnomerný odpis, administratívna budova, Rak.....	39
Tabuľka 11: Rovnomerný odpis, obchodný dom, ČR.....	40
Tabuľka 12: Rovnomerný odpis, obchodný dom, Rak.....	40
Tabuľka 13: Odpisy.....	46
Tabuľka 14: Opravné položky, pohľadávky.....	46
Tabuľka 15: Záverečné určenie VDP.....	47

Zoznam použitých skratiek

PO: Právnikcá osoba

Zb: Zbierka

z.č. : Zákon číslo..

ZDP: Zákon o daní s príjmu

OZ: Občiansky zákonník

ObchZ: Obchodný zákoník

ZOR: Zákon o rezervách

ABGB: Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuches

UGB: Unternehmensgesetzbuch

HGB: Handelsgesetzbuch

KsTG: Körperschaftsteuerpflichtig

EsTG: Einkommensteuergesetz

s.r.o: spoločnosť z ručením obmedzeným

GmbH: Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuches

UO: Účtovný odpis

DO: Daňový odpis

UZC: účtovná zostatková cena

DZC: Daňová zostatková cena

EHS: Európske hospodárske spoločenstvo

EU: Európska únia

CCTB: Common corporate tax base (spoločný korporátni základ dane)

CCCTB: common consolidated corporate tax base (spoločný konsolidovaný základ dane)

HV : Hospodársky výsledok

ZD: Základ dane

VDP: Výsledná daňová povinnosť

ZC: Zostatková cena

TZH: Technické zhodnotenie

