

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta financí a účetnictví

Katedra veřejných financí

Diplomová práce

2018

Bc. Stanislav Sukovský

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

Katedra veřejných financí

Študijný odbor: Zdanění a daňová politika



**Komparácia daňového základu korporátnej
dane medzi Českou republikou, Slovenskom
a Rakúskom**

Autor diplomovej práce: Bc. Stanislav Sukovský

Vedúci diplomovej práce: Ing. Savina Finardi, Ph.D

Rok obhajoby: 2018

Čestné prehlásenie:

Prehlasujem, že diplomovú prácu na tému „Komparácia daňového základu korporátnej dane medzi Českou republikou, Slovenskom a Rakúskom“ som vypracoval samostatne a všetku použitú literatúru a ďalšie pramene som riadne označil a uviedol v priloženom zozname.

V Prahe dňa 30. 5. 2018

.....

Bc. Sukovský Stanislav

Pod'akovanie :

Týmto smerom by som chcel pod'akovať vedúcej mojej diplomovej práce Ing. Savine Finardi Ph.D., za odborné pripomienky a cenné rady, ktoré mi boli poskytnuté počas písania diplomovej práce a za čas, ktorý mi bola ochotná venovať.

Abstrakt

Diplomová práca sa venuje komparácií daňového základu z príjmu právnických osôb v Českej republike, na Slovensku a v Rakúsku. Cieľom práce je porovnanie legislatívnej úpravy základu dane z príjmu právnických osôb a vplyv týchto úprav na daňové zaťaženie právnických osôb v Českej republike, na Slovensku a v Rakúsku. Pre splnenie cieľov je práca rozdelená do piatich kapitol. V prvej kapitole je všeobecná definícia daňového základu z právnických osôb. V ďalších kapitolách je definícia základu dane v jednotlivých krajinách. V poslednej kapitole je komparácia jednotlivých krajín vrátane modelového príkladu.

Kľúčové slová: základ dane, daň z príjmu právnických osôb, daňové príjmy

Abstract

The diploma thesis deals with the comparison of the tax base of corporate income tax in Czech Republic, Slovakia and Austria. The aim of the thesis is to compare the legal regulation of the corporate tax base and the impact of these adjustments on the tax burden on legal entities in the Czech Republic, Slovakia and Austria. To achieve the goals the diploma thesis is divided into five chapters. The first chapter is the general definition of the tax base from legal entities. In the following chapters, there is a definition of the tax base in each country. In the last chapter there is a comparison between the countries and also a model example.

Keywords: tax base, corporate income tax, tax revenue

Obsah

ÚVOD	1
1. DAŇOVÝ ZÁKLAD KORPORÁTNEJ DANE	3
2. ZÁKLAD DANE Z PRÍJMU PRÁVNICKÝCH OSÔB V ČESKEJ REPUBLIKE.....	10
2.1 SUBJEKT	10
2.2 ZÁKLAD DANE.....	12
2.2.1 <i>Príjmy</i>	13
2.2.2 <i>Výdaje</i>	17
2.2.3 <i>Odpisy</i>	21
2.2.4 <i>Položky odčítateľné od základu dane</i>	30
3. ZÁKLAD DANE Z PRÍJMU PRÁVNICKÝCH OSÔB V SLOVENSKEJ REPUBLIKE	34
3.1. SUBJEKT	34
3.2. ZÁKLAD DANE.....	35
3.2.1. <i>Príjmy</i>	35
3.2.2. <i>Príjmy oslobodené</i>	36
3.2.3. <i>Výdaje</i>	37
3.2.4. <i>Odpisy</i>	37
4. ZÁKLAD DANE Z PRÍJMU PRÁVNICKÝCH OSÔB V RAKÚSKU	39
4.1. SUBJEKTY	39
4.2 ZÁKLAD DANE.....	40
4.2.1. <i>Príjmy</i>	41
4.2.2. <i>Príjmy oslobodené</i>	42
4.2.3. <i>Výdaje</i>	43
4.2.4. <i>Odpisy</i>	44
4.2.5. <i>Zvláštne výdaje</i>	46
5. POROVNANIE PRAVIDIEL PRE STANOVENIE ZÁKLADU DANE A VPLYV JEHO KONŠTRUKCIE NA DAŇOVÉ ZAŤAŽENIE	49
5.2. ODLIŠNOSTI A PODOBNOSTI V PRAVIDLÁCH VZŤAHUJÚCICH SA K ZÁKLADU DANE	49
5.1.1. <i>Subjekty</i>	49
5.1.2. <i>Základ dane</i>	50
5.1.3. <i>Príjmy</i>	50
5.1.4. <i>Výdaje</i>	51

5.1.5.	<i>Odpisy</i>	53
5.1.6.	<i>Položky znižujúce základ dane</i>	56
5.2.	MODELOVÝ PRÍKLAD	58
5.2.1.	<i>Česká republika</i>	59
5.2.2.	<i>Rakúsko</i>	61
5.2.3.	<i>Slovensko</i>	63
ZÁVER		65
ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY A ZDROJOV		69
PRÍLOHY		71

Úvod

Dane sú v dnešnej dobe silného ekonomického rastu záujmom občanov, spoločností a taktiež krajín, ktoré na nich budujú svoju hospodársku politiku a sledujú nimi svoje fiškálne ciele. Vďaka rastúcej mobilite kapitálu a práce je otázka zdanenia v dnešnej dobe veľmi aktuálna. Jednotlivé krajiny sa snažia ovplyvňovať svoj ekonomický rozvoj, aby dosiahol čo maximálnu mieru. Jedným z nástrojov, ktoré k tomu krajiny využívajú je daňové zaťaženie zisku spoločností. Snahou štátov je prilákať do krajiny väčšie množstvo kapitálu a vďaka tomu existuje medzi jednotlivými štátmi daňová konkurencia. V poslednej dobe je v Európskej únii stále väčšia pozornosť venovaná zdaneniu príjmu právnických osôb. Napriek tomu, že podľa dát Európskej komisie daňové výnosy zo zdanenia korporácií nie sú hlavným zdrojom príjmov jednotlivých krajín (v roku 2015 predstavovali v priemere 3,5% HDP v krajinách EÚ), zvyšuje sa záujem o úpravu a koordináciu daní z príjmu právnických osôb. Dôvodov pre tento jav je hneď niekoľko. Hlavným dôvodom je predovšetkým obava, že situácia kedy nadmerné daňové zaťaženie korporácií povedie k odtoku kapitálu z krajiny na jednej strane a naopak priaznivá politika iného štátu povedie k prítoku daného kapitálu. To spôsobuje distorzie na trhu. Tieto distorzie navyše ovplyvňujú aj dane z príjmu fyzických osôb. Vďaka vysokému zdaneniu kapitálu dochádza k zníženiu nakumulovaného kapitálu v danej krajine a tým negatívne ovplyvňuje produktivitu práce čo nakoniec vedie k zníženiu príjmu fyzických osôb. Ďalším dôvodom je taktiež, že zdanenie korporácií je politicky prechodnejšie ako zdanenie príjmu fyzických osôb. V Európskej únii zatiaľ nenastala harmonizácia v oblasti dane z príjmu právnických osôb a je ťažké predpovedať či niekedy vôbec nastane, ale je zaujímavé si ukázať, či sa v niektorých pravidlách pri zdaňovaní právnických osôb jednotlivé krajiny približujú alebo je to naopak.

Hlavným cieľom práce je porovnanie legislatívnej úpravy základu dane z príjmu právnických osôb a vplyv týchto úprav na daňové zaťaženie právnických osôb v Českej republike, na Slovensku a v Rakúsku. Výber krajín pre túto prácu nebol náhodný. Česká republika je krajina v ktorej študujem, Slovensko je krajina z ktorej pochádzam a Rakúsko je susedná krajina oboch vyššie spomínaných krajín. Všetky tri krajiny sú si podobné

demograficky. Česká republika a Slovensko majú spoločnú minulosť do roku 1993, preto je zaujímavé sa pozrieť ako sa daň medzi nimi odlišuje.

Vedľajšie ciele práce sú zanalyzovanie prvkov základu dane z príjmu právnických osôb v týchto krajinách, zistenie úprav odpisov v krajinách a zhodnotenie dopadu legislatívnych úprav základu dane z príjmov právnických osôb na celkovú daň. V práci som sa rozhodol bližšie venovať odpisom majetku, pretože daňové odpisy sú daňovo uznateľným výdajom znižujúcim základ DPPO v každej krajine avšak prístupy a pravidla daňového odpisovania sa v každej krajine líšia. Okrem iného odpisy tvoria nemalú časť v základu DPPO.

V prvej kapitole definujem jednotlivé prvky základu dane z príjmu právnických osôb. V tejto kapitole je využitá metóda popisu.

Druhá až štvrtá kapitola obsahujú legislatívnu úpravu základu dane z príjmu právnických osôb v Českej republike, na Slovenku a v Rakúsku. Taktiež sa bližšie venujem odpisovaniu majetku v týchto krajinách. V týchto kapitolách je využitá predovšetkým metóda popisu. Popis jednotlivých položiek, ktoré majú vplyv na základ zdanenie nie je vyčerpávajúci. V práci sa snažím vybrať tie, ktoré majú podľa môjho názoru pravdepodobne využiteľnosť pre právnické osoby.

V piatej kapitole pomocou komparatívnej analýzy porovnávam jednotlivé prvky základu dane z príjmu právnických osôb a následne sledujem tie, ktoré majú podľa môjho názoru rozhodujúci vplyv na daňové zaťaženie právnických osôb. Využívam tu aj metódu indukcie, kde v modelovom príklade ukážem konkrétne daňové zaťaženie v jednotlivých krajinách, pričom definícia resp. vlastnosti právnickej osoby bude pre všetky krajiny totožná.

Nakoniec pomocou abstrakcie sformulujem zistené poznatky v jednotlivé závery.

1. Daňový základ korporátnej dane

Daň z príjmu právnických osôb¹ je pomerne mladou daňou v moderných daňových systémoch. V úvode tejto diplomovej práce definujem jednotlivé pojmy, ktoré budem v práci používať. V kapitole prvej sa venujem všeobecnej charakteristike základu dane z príjmu právnických osôb, definujem jednotlivé prvky tejto dane a všeobecné pravidla pre konštrukciu tejto dane. Súčasťou prvej kapitoly je aj vysvetlenie pojmu efektívna daňová sadzba a jej význam.

Základ dane z príjmu právnických osôb je vo všeobecnosti definovaný ako predmet dane vyjadrený v merných jednotkách. U právnických osôb je základ dane vyjadrený v peňažných jednotkách. Základ dane sa pri odvodení od výsledku hospodárenia pred zdanením v značnej miere upravuje na základe legislatívnych pravidiel jednotlivých krajín. Výsledok hospodárenia je predovšetkým znižovaný o príjmy oslobodené, o príjmy vyňaté z predmetu dane a o príjmy nezahrňované do predmetu dane. Výsledok hospodárenia môže byť taktiež zvyšovaný a to o náklady², ktoré nie sú daňovo uznateľné. Môžu ešte nastať úpravy týkajúce sa pohľadávok, opravných položiek a rezerv. V neposlednom rade je dôležité rešpektovať aj časovú a vecnú súvislosť výdajov a príjmov (resp. nákladov a výnosov).

Za príjem pre potreby stanovenia základu dane korporátnej dane môžem považovať všetky príjmy okrem tých, ktoré nie sú zahrňované do základu dane. Takéto príjmy sú určené v právnych predpisoch týkajúcich sa dane z príjmu. Jedná sa predovšetkým o nasledujúce príjmy:

- príjmy oslobodené od korporátnej dane
- príjmy nezahrňované do základu dane, predovšetkým príjmy tvoriace samostatný základ dane a príjmy zdanené zrážkovou daňou
- príjmy nepodliehajúce korporátnej dani

Za príjmy nepodliehajúce korporátnej dani považujem tie, ktoré sú pre jednotlivé prípady vylúčené z predmetu dane.

¹ Termín daň z príjmov právnických osôb a daň z príjmov korporácií sú v práci používané ako synonymá

² Termíny daňový výdaj a daňový náklad sú v práci používané ako synonymá

Za príjmy oslobodené od dane považujem také konkrétne druhy príjmov, majetku apod. spadajúce do predmetu dane, ktoré sa do daňového základu nezahrňujú. To vo svojom dôsledku znamená, že daň z príjmu, majetku apod. nebude ani vypočítaná ani zaplatená. Takýto druh oslobodenia môže byť absolútny, lebo vyžaduje splnenie určitých podmienok, napr. splnenie časového testu. Je dôležité taktiež spomenúť, že môže ísť o oslobodenia úplné alebo čiastočné.

Do samostatného základu dane korporátnej dane sa obvykle zahrňujú príjmy zdaňované zrážkovou daňou, u ktorých dochádza k zrazeniu a odvedeniu dane priamo u zdroja príjmu. Zvyčajne sem patria dividendy, vyrovnávacie podiely, podiely na likvidačnom zostatku a podobne.

Výdaje, ktoré tvoria časť hospodárskeho výsledku a ktoré slúžia k stanoveniu základu dane z príjmu právnických osôb, sú iba výdaje daňové (resp. daňové náklady). To, ktoré náklady je možné uplatniť pre zníženie príjmov spoločností a ktoré nie je možné daňovo uznať je stanovené v právnych predpisoch jednotlivých krajín. Predovšetkým v určení daňovo uznateľných a daňovo neuznateľných nákladov sa medzi jednotlivými krajinami vyskytujú najväčšie rozdiely.

Daňovo uznateľné náklady sú také náklady, ktoré splňujú nasledujúce podmienky:

- musí sa jednať o náklad preukázateľný, zaúčtovaný podľa účtovných predpisov danej krajiny
- náklad musí byť vynaložený na dosiahnutie, zaistenie a udržanie zdaniteľných príjmov

Za daňovo uznateľné náklady považujem také náklady, ktoré sa neuvádzajú účtovníctve, ale znižujú základ dane. Všeobecne je možné za takéto daňové neúčtovné náklady považovať odpisy, a to konkrétne odpisy daňového charakteru. Pre určenie hodnoty odpisov sú v jednotlivých štátoch stanovené pravidla priamo v zákonoch o dani z príjmu. Pokiaľ mám hmotný majetok, daňovým odpisom je časť vstupnej ceny hmotného majetku pripadajúcej na príslušné zdaňovacie obdobie dane z príjmu. Pre tento výpočet je možné použiť dve metódy, metóda zrýchleného odpisovania a metóda rovnomerná. Výpočet závisí na tom do akej odpisovej skupiny daný odpisovaný majetok spadá. Zo zatriedenia do odpisovej skupiny taktiež vyplývajú sadzby a koeficienty odpisovania a počet rokov odpisovania používané pri výpočtoch podľa jednotlivých metód, ktoré sme zmienili hore.

Daňovo neuznateľné náklady sú také, ktoré zvyšujú účtovný výsledok hospodárenia pri zisťovaní základu dane. Predovšetkým sa to týka výdavkov, ktoré neboli preukázateľne vynaložené na zaistenie, dosiahnutie a udržanie zdaniteľných príjmov. (Benda, 2001)

Pri konštrukcii základu DPPO je dôležité zmieniť aj ďalšiu zložku, ktorá vypočítaný základ dane podľa pravidiel určených vyššie taktiež znižuje. Je to zložka, ktorú tvoria položky odčítateľné od základu dane. Do tejto skupiny predovšetkým patria náklady na výskum a vývoj, daňové straty z minulých rokov, dary poskytované subjektom určených v danej legislatíve. Daňová strata vzniká v prípade, že výdaje, ktoré majú charakter daňovo uznateľných sú v danom období vyššie ako daňové príjmy. Čo sa týka výskumu a vývoja, tento pojem definujú samostatné daňové predpisy poprípade odkazujú na špeciálny právny predpis. Dary ako položku znižujúcu základ dane je možné použiť predovšetkým v prípadoch, kedy je dar poskytnutý na všeobecne prospešné účely, resp. subjektom ktorých činnosť je zameraná na poskytovanie všeobecne prospešných služieb. Možnosť odpočtu darov je však často limitovaná uplatniteľnou výškou. Môžem povedať, že štát sa týmito položkami snaží motivovať svojich daňových poplatníkov. (Vančurová, 2016)

V konštrukcii pre výpočet dane z príjmu právnických osôb by nemali chýbať uplatňované zľavy na dani, o ktoré sa znižuje už vypočítaná daň.

Medzi najjednoduchší a najobľúbenejší spôsob merania daňového zaťaženia právnických osôb patrí porovnanie štatutárnych sadzieb. Toto jednoduché porovnanie však môže byť zavádzajúce. Nieže iba samostatná sadzba dane môže mať v jednotlivých krajinách rôznu konštrukciu, okrem nominálnych sadzieb môže štatutárna sadzba obsahovať aj účinky rôznych prirážok a zliav, ale predovšetkým existujú medzi krajinami značné rozdiely v štruktúre daňových základov, na ktoré sa tieto sadzby uplatňujú. Navyše dochádza k tomu, že zníženie štatutárnej sadzby vedie k rozšíreniu daňového základu, a tým pádom daňové zaťaženie sa nutne znižovať nemusí. Vypovedacia schopnosť tohto ukazovateľa tým pádom nie je príliš vysoká. Napriek týmto faktom je však obľúbeným nástrojom pre porovnanie daňového zaťaženia právnických osôb z dôvodu, že je jednoducho zistiteľné a jeho konštrukcia nepodlieha zložitému výpočtu. Ako vhodnejší nástroj sa pre komparáciu daňového zaťaženia javí použitie tzv. efektívneho korporátneho daňového zaťaženia“, ktoré používa nástroj „efektívnu korporátnu daňovú sadzbu“. Táto sadzba zohľadňuje výšku štatutárnych sadzieb a takisto aj konštrukciu daňového základu.

Pokiaľ existuje veľký rozdiel medzi štatutárnou sadzbou a efektívnou daňovou sadzbou, môže komparácia prvkov tvoriacich základ dane z príjmu korporácií pomôcť pri zisťovaní dôvodov týchto rozdielov. Taktiež tento rozdiel môže ukázať, aké daňové stimuly poskytujú daňové autority v jednotlivých krajinách. Porovnanie týchto sadzieb taktiež dáva možnosť zistiť, či existujú podstatne odlišné daňové prístupy ku spoločnostiam, ktoré majú rovnaké charakteristiky, ale sú lokalizované v rôznych krajinách. Rozdiely medzi efektívnymi daňovými sadzbami z korporátnych príjmov v jednotlivých krajinách tak poskytujú omnoho objektívnejší pohľad na možnú daňovú konkurenciu ako porovnávanie sadzieb štatutárnych. Implicitné resp. efektívne daňové sadzby sa vypočítavajú ako pomer celkových daňových výnosov z každého typu ekonomických výnosov alebo aktivít k potencionálnemu základu týchto daní. V úvahu prichádzajú implicitné sadzby dane na prácu, kapitál a spotrebu. V práci sa zaoberám implicitnou daňovou sadzbou z príjmu právnických osôb, ktorá vedľa implicitnej daňovej sadzby z kapitálových príjmov domácností predstavuje zložku implicitnej daňovej sadzby z kapitálových príjmov.

Tabuľka 1 Vývoj štatutárnych sadzieb v období 2010-2017 (údaje v %)

Krajina/Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Belgicko	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0	34,0
Bulharsko	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Česká republika	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Dánsko	25,0	25,0	25,0	25,0	24,5	23,5	22,0	22,0
Nemecko	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2	30,2
Estónsko	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	20,0
Írsko	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Grécko	24,0	20,0	20,0	26,0	26,0	29,0	29,0	29,0
Španielsko	30,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	25,0	25,0
Francúzsko	34,4	36,1	36,1	38,0	38,0	38,0	34,4	34,4
Chorvátsko	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,0
Taliansko	31,4	31,4	31,3	31,3	31,3	31,3	31,3	27,8
Cyprus	10,0	10,0	10,0	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Lotyšsko	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Litva	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Luxembursko	28,6	28,8	28,8	29,2	29,2	29,2	29,2	27,1
Maďarsko	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	10,8
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Holandsko	25,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0

Rakúsko	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Poľsko	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Portugalsko	29,0	29,0	31,5	31,5	31,5	29,5	29,5	29,5
Rumunsko	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0
Slovinsko	20,0	20,0	18,0	17,0	17,0	17,0	17,0	21,0
Slovensko	19,0	19,0	19,0	23,0	22,0	22,0	22,0	21,0
Fínsko	26,0	26,0	24,5	24,5	24,5	20,0	20,0	20,0
Švédsko	26,3	26,3	26,3	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0
Veľká Británia	28,0	26,0	24,0	23,0	21,0	20,0	20,0	19,0
Nórsko	28,0	28,0	28,0	28,0	27,0	27,0	25,0	24,0
EÚ 28	23,2	23,0%	22,9	23,2	22,9	22,8	22,5	21,9

Zdroj: Európska komisia, 2017, vlastná úprava

Z tabuľky môžeme vidieť, že štatutárne sadzby v krajinách o ktorých pojednáva táto práca sú relatívne stabilné v danom časovom horizonte. Slovensko v roku 2010- 2012 držalo sadzbu na úrovni 19 %. V roku 2013 sadzba dosiahla 23 %, čo znamená 4% nárast oproti predchádzajúcemu roku. V roku 2014 sa sadzba znížila na 22 %. Táto sadzba platila až do roku 2017 odkedy je platná sadzba 21 %. V Českej republike a v Rakúsku za celé sledované obdobie nenastala zmena sadzby. V Českej republike je sadzba 19 %, pričom v Rakúsku výška sadzby predstavuje 25 %. Priemer EÚ 28 kolíše medzi hodnotami 22 - 23 %.

Tabuľka 2 Vývoj efektívnych sadzieb v období 2010-2015 (údaje v %)

Krajina/Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Rozdiel 2010-2015
Belgicko	27,4	29,6	34,4	37,4	37,4	38,0	10,6
Bulharsko	11,1	10,0	11,1	12,8	13,0	-	-
Česká republika	16,8	17,1	17,7	18,5	17,2	17,8	1,0
Dánsko	38,7	36,5	37,6	33,4	40,4	34,4	-4,3
Nemecko	19,2	20,9	22,8	23,4	23,8	24,2	5,0
Estónsko	9,4	7,4	7,9	8,9	9,4	12,5	3,1
Írsko	16,0	15,0	15,0	15,0	16,0	14,5	-1,5
Grécko	17,2	19,9	19,2	20,2	21,4	22,8	5,6
Španielsko	26,2	25,8	27,7	27,6	28,8	30,3	4,1
Francúzsko	43,5	45,5	51,3	54,4	53,9	52,7	9,2
Chorvátsko	18,5	18,5	17,6	18,0	17,0	-	-
Taliansko	28,6	28,9	33,7	34,6	33,5	34,3	5,7
Cyprus	21,6	19,8	19,7	22,2	22,2	25,4	3,8
Lotyšsko	11,9	12,4	14,3	14,5	15,6	15,6	3,7
Litva	11,8	9,7	10,3	10,4	10,7	12,3	0,5

Luxembursko	-	-	-	-	-	-	-
Maďarsko	21,5	19,2	21,7	17,5	17,4	18,4	-3,1
Malta	-	-	-	-	-	-	-
Holandsko	10,9	8,8	9,7	9,7	11,4	12,1	1,2
Rakúsko	23,4	23,8	23,7	27,1	27,7	29,9	6,5
Poľsko	17,9	17,8	18,9	19,1	18,1	18,7	0,8
Portugalsko	25,4	27,7	25,6	27,5	25,4	26,5	1,1
Rumunsko	12,1	12,9	11,4	11,0	13,1	-	-
Slovinsko	25,3	23,6	25,7	23,7	22,5	21,9	-3,4
Slovensko	10,2	10,2	10,8	12,8	14,7	15,9	5,7
Fínsko	29,2	28,6	29,3	33,5	30,6	31,4	2,2
Švédsko	27,5	28,2	27,2	29,7	28,7	32,7	5,2
Veľká Británia	32,6	31,4	31,5	31,0	29,4	31,6	-1,0
Nórsko	42,7	43,2	40,7	36,6	33,3	30,3	-12,4
EÚ 28	22,1	21,9	22,4	22,7	23,4	25,2	3,1

Zdroj: Európska komisia, 2017, vlastná úprava

Tabuľka 2 zobrazuje vývoj implicitných sadzieb z korporátnych príjmov v jednotlivých krajinách EÚ 28. Na základe tabuľky nie je možné určiť trend vývoja. Navyše informácie, ktoré sa týkajú Malty a Luxemburska nie sú ani k dispozícii. Na Slovensku sa sadzba pohybovala v rozmedzí 10,2 - 15,9%. Nižší výkyv je možné vidieť v Českej republike kde sa sadzba pohybovala v rozmedzí 16,8-18,5%. V Rakúsku sadzba stúpala z 23,4% v roku 2010 až na hodnotu 29,9% v roku 2015. V EÚ 28 sa sadzba z 22,1% v roku 2010 dostala na hodnotu 25,2% v roku 2015. Implicitná sadzba mala rastúci trend. Európska komisia využíva pre stanovenie efektívnych daňových sadzieb metódu spätného makro-pohľadu. Prístupy, ktoré využívajú túto metódu odvodzujú efektívnu korporátnu daňovú sadzbu zo súhrnných dát, ktoré sú zverejňované v oficiálnych publikáciách ako napr.: Európska komisia, OECD, poprípade národné štatistické inštitúcie. Pri použití tejto metódy sa efektívna korporátna daňová sadzba určí ako pomer agregovaných daní zo zisku platených korporáciami k potencionálne zdaniteľnému základu dane zahrňujúcemu nasledujúce agregované hodnoty: čistý prevádzkový výsledok hospodárenia finančných a nefinančných korporácií, rozdiel medzi prijatými a platenými úrokmi, nájomné z pozemkov, príjmy z poistenia majetku a dividendy rozdeľované spoločnostiam pôsobiacim v danej krajine a pripísané nefinančným a finančným korporáciám, domácnostiam, osobám samostatne zárobkovo činným a neziskovým inštitúciám, štátnym orgánom. Efektívne daňové sadzby z príjmov

právnických osôb vypočítane podľa tohoto vzorca sú označované ako implicitné korporátne daňové sadzby. (Blechová, 2015)

Zaujímavé je sa pozrieť na porovnanie štatutárnych a implicitných daňových sadzieb, vid' Tabuľka 1 a Tabuľka 2.

2. Základ dane z příjmu právnických osob v České republice

Právní predpis, ktorý upravuje pravidlá pre stanovenie základu dane a ktorý uvádza pravidla pre zdaňovanie príjmu z právnických osôb je zákon č. 586/1992 Zb., o daniach z príjmu v znení neskorších predpisov (ďalej ako „ZDP“) Zdaňovanie právnických osôb je upravené predovšetkým v druhej časti zákona: §17 - §21 ZDP. Dôležité ustanovenia obsahuje taktiež tretia časť zákona, ktorá sa volá „spoločné ustanovenia“. Táto časť je určená právnickým a rovnako aj fyzickým osobám.

2.1 Subjekt

Podľa §17 odst.1 zákona ZDP sú poplatníkmi dane z príjmu právnických osôb osoby, ktoré nie sú fyzickými osobami a ani organizačnou zložkou štátu podľa zvláštneho právneho predpisu (zákon č. 219/2000 Zb., o majetku Českej republiky a jej vystupovaní v právnych vzťahoch). ZDP teda priamo neuvádza taxatívny výpočet poplatníkov, ale vymedzuje ich negatívnym spôsobom, teda predovšetkým ako osoby, ktoré nie sú osobami fyzickými.(Pelech, 2016)

Pre zistenie týchto subjektov je potreba vychádzať z definície právnických osôb uvedenej v zákone č.40/1964 Zb., občiansky zákonník, v znení neskorších predpisov (ďalej budem používať termín občiansky zákonník). Ten vymedzuje v §18 odst. 2 právnické osoby ako združenie fyzických alebo právnických osôb, účelové združenie majetku, jednotky územnej samosprávy a iné subjekty, pokiaľ to o nich stanoví zákon.

Z iného hľadiska je možnosť rozdeliť poplatníkov na podnikateľské a nepodnikateľské subjekty. Za podnikateľské subjekty označujem tie, ktorých účel založenia bolo podnikanie a podliehajú dani z príjmu právnických osôb všetkými príjmami z činnosti a z nakladania majetku. Pojem podnikanie je definovaný v zákone č.90/2012 Zb., o obchodných korporáciách v aktuálnom znení (ďalej ako „zákon o obchodných korporáciách“) ako sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vlastným menom a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku. Za podnikateľské subjekty sa z pohľadu dane z príjmu považujú aj obchodné spoločnosti a družstvá, napriek tomu, že neboli založené za účelom podnikania. Za nepodnikateľské subjekty označujem tie, ktoré neboli založené alebo

zriadené za účelom dosiahnutia zisku. Ich daňová povinnosť je obmedzená v tom zmysle, že dani podliehajú predovšetkým tie príjmy z vedľajšej činnosti.

Poplatníci DPPO sú osoby právnické, ktoré vznikli nielen podľa zákona o obchodných korporáciách (akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným, komanditná spoločnosť a družstvo), ale aj podľa iných zákonov- predovšetkým občianske združenia, politické strany a politické hnutia, registrované cirkvi a náboženské spoločnosti, záujmové združenia osôb, nadácie a nadačné fondy, príspevkové organizácie, štátne fondy, kraje, obce, organizačné zložky štátu, štát, pokiaľ je účastníkom občianskoprávných vzťahov, investičné fondy, penzijné fondy, verejné vysoké školy, verejné výskumné inštitúcie, banky, poisťovne a pod.. (Vančurová, 2016)

U poplatníkov DPPO je potrebné taktiež určiť v akom rozsahu podliehajú daňovej povinnosti v Českej republike. Rozlišujem poplatníkov s obmedzenou a s neobmedzenou daňovou povinnosťou. Za poplatníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou (daňoví rezidenti) považujem tie osoby, ktoré majú na území Českej republiky svoje sídlo alebo miesto svojho vedenia (§17 odst. 3 ZDP). Zdaňované v Českej republike sú tak ich príjmy zo zdrojov v Českej republike, tak aj príjmy, ktoré plynú zo zahraničia. Pokiaľ by sa daňová rezidencia riadila iba podľa sídla, mohlo by dochádzať k vzniku subjektov s fiktívnym sídlom, kedy by bolo formálne sídlo zapísané v zemi s najpriaznivejším daňovým zaťažením, pričom subjekt a jeho aktivity by boli riadené z iného štátu. Preto sa v danom ustanovení uvádza ako ďalší aspekt aj miesto vedenia. Takýmto miestom, je miesto, kde sídli štatutárny orgán a kde sú skutočne prijímané zásadné rozhodnutia, ktoré sa týkajú právnickej osoby. Poplatník s obmedzenou daňovou povinnosťou (daňový nerezident) je osoba, ktorá má sídlo v zahraničí a podlieha českej dani iba na príjmy, ktoré sú získané na území Českej republiky. (Rylová, 2009)

ZDP vo svojom ustanovení, ktoré sa týka poplatníkov DPPO priamo uvádza aj právnické osoby, ktoré tejto dani nepodliehajú, resp. sú od tejto dane oslobodené. Do tejto skupiny poplatníkov patrí Česká národná banka ako ústredná banka štátu (§17 odst. 2 ZDP) a taktiež verejné neziskové ústavné zdravotnícke zariadenia, ktoré boli založené podľa zvláštného právneho predpisu (§17 odst. 5 ZDP)

2.2 Základ dane

Základ dane pre právnické osoby je vymedzený zákonom § 20 ZDP, ktorý vo svojom odst. 1 ďalej odkazuje na §23 ZDP, ktorý už je v časti spoločných ustanovení pre obe dane, teda daň z príjmu fyzických osôb aj právnických osôb. § 20 ZDP uvádza predovšetkým určité princípy pre stanovenie základu dane a jeho možné úpravy pre investičné spoločnosti a nepodnikateľské subjekty. Podľa odst. 1 §23 ZDP je základom dane rozdiel, o ktorý príjmy s výnimkou príjmov, ktoré nie sú predmetom dane a príjmov oslobodených od dane, prevyšujú výdaje (náklady), a to pri rešpektovaní ich vecnej a časovej súvislosti v danom zdaňovacom období, upravených podľa ďalších odstavcov § 23 ZDP.

Podnikateľské právnické osoby sú podľa zákona č. 563/1991 Zb., o účtovníctve, v znení neskorších predpisov, vždy osobami, ktoré účtujú. Pri stanovení základu dane sa teda vychádza z účtovného výsledku hospodárenia pred zdanením, bez vplyvov Medzinárodných účtovných štandardov. Základ dane sa stanovuje za zdaňovacie obdobie, ktorým môže byť kalendárny rok, hospodársky rok, ale taktiež aj účtovné obdobie, pokiaľ je toto obdobie dlhšie ako nepretržité po sebe idúcich 12 mesiacov (§ 17a ZDP). Pokiaľ je poplatník, ktorý nevedie účtovníctvo, tak základ dane sa určí ako rozdiel medzi príjmami a výdajmi.

Tabuľka 3 Základ dane z príjmu právnických osôb

Výsledok hospodárenia pred zdanením
- oslobodené príjmy
- príjmy nezahrňované do základu dane (vrátane samostatných základov dane)
+ - očistenie o rezervy a opravné položky, ktoré nie sú uznané ako daňové
+ účtovné náklady, ktoré nie sú uznané ako daňové náklady
+ - vylúčenie zaúčtovaných položiek, ktoré sa v základu dane uznávajú pokiaľ sú zaplatené
= Základ dane

Zdroj: Vančurová, 2016, vlastná úprava

Od základu dane, ktorý je upravený takouto formou je možné ďalej odčítať odčítateľné položky od základu dane (§ 34 ZDP). Medzi tie, ktoré právnické osoby najčastejšie používajú, patria odpočet daňovej straty, odpočet nákladov vzniknutých v súvislosti s výskumom a vývojom a dary na verejne prospešné účely. Okrem týchto odčítateľných položiek umožňuje zákon v ustanovení § 20 odst. 7 ZDP špeciálny odpočet pre nepodnikateľské subjekty.

2.2.1 Príjmy

Podľa § 18 odst. 1 ZDP sú predmetom dane DPPO príjmy z akejkoľvek činnosti a s nakladaním s akýmkoľvek majetkom, pokiaľ nie je uvedené inak v ďalších častiach zákona. ZDP taxatívne vymedzuje príjmy, ktoré sú vyňaté z predmetu dane, príjmy oslobodené od dane a príjmy nezahrňované do základu dane. U niektorých právnických osôb určuje explicitne zdaniteľný príjem.

§ 18 odst. 2 ZDP udáva taxatívny výpočet príjmov, ktoré sú vyňaté z predmetu dane. Ide predovšetkým o príjmy získané nadobudnutím akcií podľa zákona č.92/1991 Zb., o podmienkach prevodu majetku štátu na iné osoby, v znení neskorších predpisov, o príjmoch získaných zdedením alebo darovaním nehnuteľnosti alebo hnutelnej veci alebo majetkového práva s výnimkou príjmov z nich plynúcich. To znamená, že výnosy z týchto akcií a iné príjmy získané zo zdedeného alebo darovaného majetku, napr. ich predaj už sú predmetom tejto dane. Zvláštnu pozornosť venuje § 18 ZDP taktiež príjmom nepodnikateľských subjektov, určuje nielen to čo je a čo nie je predmetom dane, ale aj aké pre to musia byť splnené podmienky a kto takým subjektom sa stáva. Ustanovenie § 18 odst. 4 ZDP určuje, že predmetom dane týchto nepodnikateľských subjektov nie sú príjmy z činností vyplývajúcich z ich poslania za podmienky, že náklady (výdaje), ktoré boli vynaložené v súvislosti s vykonávaním týchto činností sú vyššie. Tieto činnosti musia byť vymedzené buď zvláštnym právnym predpisom (napr. zákon č. 128/2000 Zb., o obciach), zakladajúcimi a zriaďovacími listinami alebo stanovami. Taktiež u týchto subjektov nie sú predmetom dane príjmy z dotácií, iných podpor zo štátneho rozpočtu, rozpočtu obce a kraja podľa zákona č.218/2000 Zb., o rozpočtových pravidlách, z prostriedkov poskytnutých z rozpočtov Európskej únie, príjmov obcí a krajov získaných z daňových výnosov, úrokov a z vkladov na bežných účtoch, príjmy z úplatného prevodu a užívania štátneho majetku, to

za podmienky, že to dochádza medzi organizačnou zložkou štátu a štátnymi organizáciami.

Predmetom dane avšak stále sú u týchto subjektov príjmy z reklám, z členských príspevkov a príjmy z nájomného, s výnimkou uvedenou v poslednej časti predchádzajúcej vety. Avšak napr. u verejných škôl a verejných subjektov vymedzených v §18 odst. 8 ZDP, zákon stanovuje, že predmetom dane sú všetky príjmy s výnimkou príjmov z poskytnutých investičných transferov a z úrokov z peňažných prostriedkov uložených na bežnom účte.

Príjmy oslobodené od dane

Úplné vymenovanie príjmov, ktoré sú od DPPO oslobodené uvádza §19 ZDP. V tomto ustanovení sú taktiež u jednotlivých príjmov stanovené podmienky, za ktorých je možné toto oslobodenie uplatniť. Pre tieto príjmy platí podľa § 25 odst. 1, písm. i, že výdaje, ktoré s nimi súvisia nie je možné pre daňové účely uznať za výdaje vynaložené k dosiahnutiu, zaisteniu a udržaniu príjmov. Týka sa to predovšetkým príjmov z činností ku ktorým sa zákonodarcovia snažia subjekty motivovať, resp. inak podporovať, predovšetkým subjekty podnikateľské a príjmy, ktoré sú predmetom oslobodenia v dôsledku implementácie Smernice Rady 90/435/EEC o spoločnom systéme zdanenia materských a dcériných spoločností z rôznych členských štátoch (doplnené smernicou Rady 2003/123/EC) po vstupe Českej republiky do Európskej únie. (Pelech, 2016)

Medzi tieto príjmy patria napríklad príjmy z prevádzky určitých ekologických zariadení (napr. malé vodné elektrárne s výkonom do 1 MW, veterné elektrárne), a to od kalendárneho roku, kedy boli po prvé uvedené do prevádzky, po dobu 5 rokov bezprostredne po sebe idúcich. Podľa odstavca 2 tohto ustanovenia sa môže poplatník tohto oslobodenia vzdať. (Vančurová, 2016)

To je predovšetkým vhodné v prípade, kedy poplatník predpokladá, že činnosť takéhoto zariadenia bude spočiatku mínusová. K týmto príjmom nie je možné daňovo uznať súvisiace náklady. V tomto prípade je teda výhodnejšie sa tohto oslobodenia vzdať a vzniknutú škodu si uplatniť ako odčítateľnú položku od základu dane podľa § 34 ZDP. Do týchto príjmov zákon taktiež radí aj príjmy bytových družstiev z cenovo regulovaného nájomného z bytov a z garáží a z príjmov plynúcich z ich užívania, a to aj v prípade, že sú takéto družstvá ich vlastníkmi alebo spoluvlastníkmi a za ďalších v zákone stanovených podmienok. Nasledujúcimi takýmito príjmami sú príjmy prevádzkarov lotérií a iných

podobných hier, ktorí k tejto činnosti majú povolenie podľa zvláštného zákona, a to zo všetkých vsadených čiastok. Oslobodenie teda neplatí na iné príjmy získane prevádzkarom než zo vsadených prostriedkov napr.: manipulačné poplatky.

U nepodnikateľských subjektov sú to naopak príjmy z členských príspevkov prijatých právnickými osobami s nepovinným členstvom (napr.: záujmové združenie právnických osôb, politické strany) Tieto členské príspevky musia byť stanovené a identifikované v stanovách, v zriaďovacích a zakladateľských dokumentoch týchto subjektov. Medzi ďalšie príjmy štátnych fondov (napr.: štátny fond dopravnej infraštruktúry) a niektorých iných fondov (napr.: fond poistenia vkladov) patria príjmy z prenájmu nehnuteľností, umeleckých diel a z výnosov z cenných papierov, ktoré sú súčasťou nadačného imania. U niektorých inštitúcií, predovšetkým nepodnikateľských sú oslobodené aj príjmy z vložených peňažných prostriedkov u bánk.

V dôsledku implementácie vyššie zmienenej smernice Rady č. 90/435/EEC (v znení smernice Rady č. 2003/123/EC) patrí medzi oslobodené príjmy taktiež príjmy z dividend a iných podielov zo zisku vyplatených českou dcérinou spoločnosťou materskej spoločnosti a príjmy z prevodu podielu materskej spoločnosti v dcérinej spoločnosti plynúce daňovému rezidentovi alebo spoločnosti, ktorá je daňovým rezidentom iného členského štátu Európskej únie. To avšak neplatí v prípade, že je dcérina spoločnosť v likvidácii (§19 odst. 1, písm. ze, ZDP). Ďalej niektoré ďalšie príjmy vznikajúce medzi materskou a dcérinou spoločnosťou. Podobne je možné toto ustanovenie použiť aj vo vzťahu k Švajčiarskej konfederácii, Islandu a Nórsku. Podľa ustanovenia §19 odst. 1, písm. zi ZDP sú oslobodené aj príjmy z dividend a iných podielov na zisku, ktoré plynú od dcérinej spoločnosti, ktorá je daňovým rezidentom iného členského štátu Európskej únie materskej spoločnosti, ktorá je českým daňovým rezidentom a stálej prevádzke takejto materskej spoločnosti, pokiaľ má stálu prevádzku umiestnenú na území Českej republiky. Toto ustanovenie sa neuplatňuje na likvidačnom zostatku, vyrovnávacom podiele a podiele zo zisku vyplatenom dcérinou spoločnosťou, ktorá je v likvidácii. Ustanovenie § 19 odst. 1, písm. ze) a zi) ZDP je možné použiť aj v prípade, že jedna zo strán je tretia krajina, a to za podmienok, že táto spoločnosť je daňovým rezidentom tretieho štátu, s ktorým má Česká republika uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, má podobnú právnu formu ako naša akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným alebo družstvo, je v podobnom vzťahu k poplatníkovi ktorému

príjmy plynú ako materskej spoločnosti s dcérou a podlieha dani z príjmu právnických osôb, ktorá nie je nižšia ako 12% v rozhodnom období. Ďalšou podmienkou je, aby príjemca dividend alebo iných podielov na zisku alebo z prevodu podielov bol ich skutočným vlastníkom (§ 19 odst. 9).

Zákon definuje v §19 odst. 3, rovnako ako tak činí vyššie uvedená smernica, ktoré spoločnosti považujeme za materské spoločnosti a ktoré za dcérine (ďalej ešte definujeme spoločnosť s daňovým rezidentstvom v inom štáte Európskej únie a pojem tretia krajina). Materskou spoločnosťou je obchodná spoločnosť alebo družstvo, ktoré pokiaľ je daňovým rezidentom Českej republiky má právnu formu akciovej spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným alebo družstva alebo je daňovým rezidentom iného členského štátu Európskej únie, a ktorá drží najmenej po dobu 12 mesiacov nepretržite na ine spoločnosti (pri splnení daných podmienok túto nazývame dcérou spoločnosť) aspoň 10% podielu na základnom kapitále. Podmienka 12 mesiacov môže byť splnená aj dodatočne (§ 19 odst. 4).

Príjmy nezahrňované do základu dane

Do tejto kategórie radíme príjmy nezahrňované do základu dane podľa §23 odst. 4 ZDP rovnako aj zvlášť upravené príjmy, ktoré tvoria samostatný základ dane v §20a ZDP.

Medzi príjmy nezahrňované do základu dane podľa §23 odst. 4 ZDP patria napríklad príjmy daňových rezidentov a stálej prevádzky daňového nerezidenta umiestnenej na území Českej republiky, ktoré sú podľa §36ZDP zdaňované zvláštnou sadzbou. Do tejto skupiny radíme napríklad príjmy zo služieb, príjmy z obchodného, technického alebo iného poradenstva poskytovaného v Českej republike, príjmy z úhrad od daňových rezidentov alebo stálych prevádzok nerezidentov na území Českej republiky, ktorými sú náhrady za poskytnutie práva na užitie alebo za užitie predmetu priemyslového vlastníctva (tieto činnosti sú zdaňované sadzbou 15%), príjmy z nájomného pri finančnom prenájme s následnou kúpou prenajatej veci- zdaňované sadzbou 5%. Predovšetkým medzi tieto príjmy radíme tie, ktoré už boli jedenkrát u tohto poplatníka zdanené podľa ZDP. Podľa §20b ZDP zahrňujeme do samostatného základu dane predovšetkým príjmy z dividend, podielov na zisku, podielov na likvidačnom zostatku alebo podobné plnenia, ktoré plynú v zdaňovacom období daňovým rezidentom zo zdrojov v zahraničí.(Pelech, 2016)

Podobne sa postupuje aj v prípade, že vyššie uvedené príjmy plynú stálej prevádzke

daňového nerezidenta umiestnenej na území Českej republiky. Proti príjmom z vyrovnávacieho podielu, podielu na likvidačnom zostatku a obdobným príjmom je možné uplatniť aj nadobúdajúcu cenu podielu na obchodnej spoločnosti alebo družstva. Medzi tieto príjmy sa avšak neradia príjmy, ktoré sú podľa § 19ZDP oslobodené. Pôjde predovšetkým o príjmy z dividend a iných podielov na zisku vyplatených medzi materskými a dcérinými spoločnosťami, ako bolo uvedené vyššie v tejto práci.

2.2.2 Výdaje

Ako sme už uviedli vyššie v tejto kapitole, základ dane z príjmu právnických osôb je definovaný ako rozdiel, o ktoré príjmy s výnimkou príjmov, ktoré nie sú predmetom dane a príjmov oslobodených od dane, prevyšujú výdaje (náklady), a to pri rešpektovaní ich vecne a časovej súvislosti v danom zdaňovacom období (§23 odst. 1 ZDP). Problematika výdajov, ktoré ovplyvňujú základ dane, je zložitý systém, ktorý si bližšie rozoberieme. Zložitý je predovšetkým vďaka faktu, že zákon neudáva taxatívny výpočet týchto výdajov, resp. neudáva taxatívne údaje, ktoré výdaje znižujúce základ dane nie sú, ako to je u príjmov. Zákon vo všeobecnosti definuje výdaje, ktoré tvoria spoločne s príjmami základ dane v § 24 odst. 1 ZDP. Podľa tohoto ustanovenia sa pre zistenie základu dane odčítajú vo výške preukázanej poplatníkom a vo výške stanovenej ZDP a zvláštnymi predpismi (zákonník práce) výdaje vynaložené na dosiahnutie, zaistenie a udržanie príjmu. Pokiaľ stanovujeme základ dane u účtujúcich osôb, vychádzame pre účely zdanenia z výsledku hospodárenia daného subjektu, ktorý je avšak nutne zvýšiť o tzv. nedaňové náklady. Základ dane z DPPO zohľadňuje, resp. jeho výšku ovplyvňujú iba náklady daňového charakteru. Medzi základné podmienky, ktoré musia byť splnené, aby náklad bol uznaný ako daňový patrí predovšetkým súvislosť so zdaniteľnými príjmami. Náklad bol nutný na dosiahnutie, zaistenie a udržanie zdaniteľného príjmu, náklad musí byť preukázateľný a zaúčtovaný podľa pravidiel určených účtovnými predpismi. Pokiaľ ZDP alebo iný predpis stanoví limit do akej výšky je možno daný náklad uplatniť, potom je daňovo uznateľným náklad iba do výšky tohto limitu a náklad nesmie byť z uznateľnosti ZDP alebo iným predpisom vylúčený. Pre niektoré náklady platí, že môžu byť daňovo uznané iba za predpokladu splnenia ďalších podmienok. (Vančurová, 2016)

Za daňovo uznateľný náklad považujeme taktiež náklad, ktorý za daňový priamo

označuje ZDP. Nakoľko takýto náklad nemusí byť zaúčtovaný podľa účtovných predpisov, preto je v praxi označovaný ako daňový neúčtovný náklad. Prvý problém nastáva pri interpretácii ustanovenia § 24 odst. 1 ZDP, čiže určenie čo je výdajom(nákladom) na dosiahnutie, zaistenie a udržanie príjmu. K tejto problematike existuje množstvo judikatúr. Napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu č.j. 2 AFS 18(2005 – 64 uvádza: „Z ustanovenia § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Zb., o daniach z príjmu nie je možné odvodiť, že vynaložené výdaje sa vždy musia reálne prejavovať v príjmoch daňového poplatníka, tzn. že medzi príjmami a výdajmi nutne existuje vzťah priamej úmery. Zmysel tohto ustanovenia však spočíva v tom, že sa musí jednať o výdaje za týmto účelom vynaložené, preto taktiež ustanovenie § 23 odst. 1 rovnakého zákona pri vymedzovaní základu dane hovorí o rešpektovaní „vecnej a časovej súvislosti“ príjmov a výdajov v danom zdaňovacom období. Medzi týmito výdajmi a očakávanými príjmami tak musí existovať priamy a bezprostredný vzťah, v opačnom prípade sa pojmovo nemôže jednať o výdaje na dosiahnutie, udržanie a zaistenie príjmu. „Dôkazné bremeno pri preukazovaní, že náklady boli vynaložené na dosiahnutie, zaistenie a udržanie príjmu nesie daňový poplatník. V tejto otázke existuje ustálená judikatúra napr. Najvyšší správny súd vo svojom rozsudku č.j. 2 Afs 44/2003-73 uvádza: „daňovým výdajom je iba taký výdaj, ktorý bol vynaložený za účelom dosiahnutia zdaniteľného príjmu. Preukázať výdaje na dosiahnutie príjmu je povinnosť daňového subjektu, pričom povinnosť správcu dane je dbať na úplné zistenie rozhodných skutočností.“ Dôkazom preukázateľnosti nákladov môže byť napr.: zmluva, účtovný doklad alebo výpis z účtu. Ako dôkaz môžu slúžiť akékoľvek prostriedky okrem tých, ktoré boli získané v rozpore s právnymi predpismi.“

Problém nastáva v situácii, keď náklad súvisí ako so zdaniteľnými príjmami tak aj s príjmami, ktoré sú vyňaté z predmetu dane alebo sú od dane oslobodené. V tomto prípade je nutné takéto náklady krátiť a uplatniť v pomernej výške, podľa vhodne zvoleného kritéria. (Vančurová, 2016)

Takýmto kritériom môže byť napr.: počet hodín strávených na činnosti zdaniteľné a nezdanené alebo počet zamestnancov podieľajúcich sa na tej ktorej činnosti. Pokiaľ poplatník sám nie je schopný stanoviť vhodné kritérium alebo si nie je istý správnym priradením nákladov k zdaniteľným príjmom a príjmom vyňatým alebo oslobodeným môže podľa § 24a odst. 1 ZDP požiadať príslušného správcu dane o vydanie záväzného posúdenia

výšky nákladov, ktoré si môže poplatník uplatniť. Významným ustanovením, ktoré do určitej miery koriguje uznateľnosť a neuznateľnosť nákladov je § 24 odst. 2 ZDP. Toto ustanovenie obsahuje demonštratívne vymenovanie nákladov, u ktorých sa podmienka súvislosti s dosiahnutím, zaistením a udrжанím výnosov považuje automaticky za splnenú, pokiaľ ZDP alebo iný právny predpis nestanoví nejakú obmedzujúcu podmienku. Takýmito nákladmi sú napr.: odpisy hmotného majetku, zostatková cena hmotného majetku: u pestovateľských celkov pri ich vyradení, predaného alebo zlikvidovaného hmotného majetku, ktorý je možné podľa ZDP odpisovať, majetku vyradeného v dôsledku škody a to iba do výšky náhrad, pokiaľ nejde o škody spôsobené živelnou pohromou alebo neznámym páchatelom, poistné hradené poplatníkom, pokiaľ poistenie súvisí s príjmom, ktorý je predmetom dane, poistné na sociálne zabezpečenie a príspevok na štátnu politiku zamestnanosti a poistné na všeobecné zdravotné poistenie hradené zamestnávateľom za zamestnanca a to za splnenia podmienky, že je v určenom období zaplatené. Ďalej sem patria aj niektoré výdaje súvisiace s nájmom, vrátane finančného prenájmu s následnou kúpou prenajatého hmotného majetku, pokiaľ sú splnené určité obmedzujúce podmienky: ako výdaj je možné pri splnení podmienok uplatniť niektoré dane (cestnú daň, daň z prevodu nehnuteľností), rezervy a opravné položky vytvorené spôsobom a vo výške stanovenej zvláštnym právnym predpisom, niektoré výdaje na pracovné a sociálne podmienky, starostlivosti o zdravie a zvýšený rozsah doby odpočinku- medzi týmito výdajmi patria výdaje na bezpečnosť a ochranu zdravia pri práci a hygienické vybavenie pracoviska, na poskytnutie závodnej preventívnej starostlivosti nehradené poisťovňou, na prevádzku vlastných vzdelávacích zariadení alebo výdaje za odborný rozvoj a rekvalifikáciu zamestnancov, pokiaľ súvisia s predmetom činnosti zamestnávateľa, ďalej výdaje na prevádzku vlastného stravovacieho zariadenia alebo príspevku na stravovanie zaistené prostredníctvom iného subjektu. Radíme do tejto skupiny aj výdaje na pracovné cesty, ktorými sú predovšetkým výdaje na ubytovanie, na stravovanie a na dopravu. U posledných dvoch zmienených druhov výdajov súvisiacich so vzťahom zamestnanca a zamestnávateľa je typické, že takéto výdaje je možné uplatniť iba do určitého limitu a musí byť pre ich uznateľnosť splnené množstvo podmienok predovšetkým stanovených ZDP. §24 odst. 2 ZDP uvádza niektoré výdaje súvisiace s postúpením pohľadávky; účtovné odpisy hmotného a nehmotného majetku; zmluvné pokuty, úroky z omeškania, penále a iné sankcie zo záväzkových vzťahov, pokiaľ boli zaplatené. Od roku

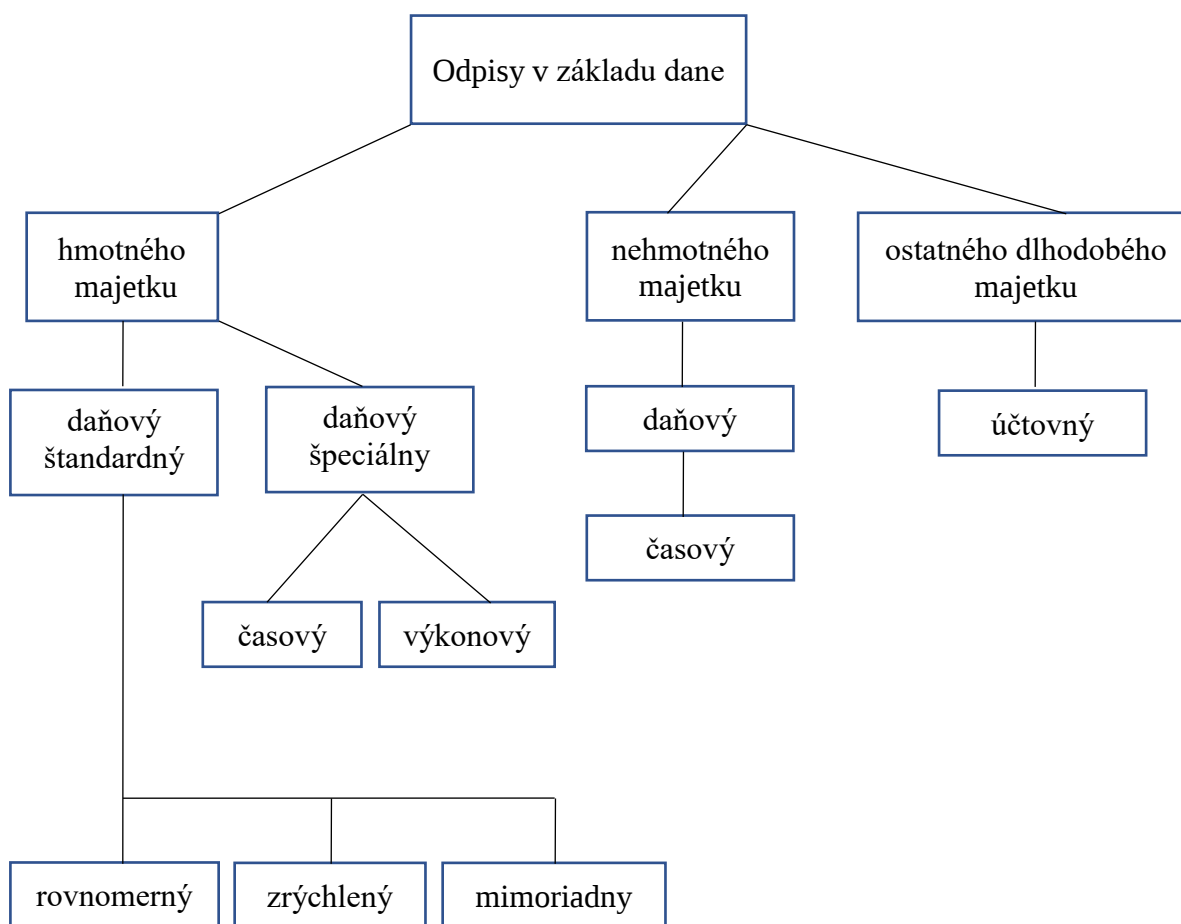
2010 ZDP umožňuje aj paušálny výdaj na dopravu cestným motorovým vozidlom vo výške 5 000 Kč za každý kalendárny mesiac pri splnení daných podmienok. Niektoré náklady ZDP vylučuje v uznateľnosti. Vymenovanie takýchto nákladov je uvedené predovšetkým v § 25 odst. 1 ZDP (neuznateľnosť vyplýva napr. aj z §24 odst.2 ZDP, ak nie sú splnené dané podmienky). Medzi tieto náklady patria náklady na obstaranie hmotného a nehmotného majetku vrátane splátok a úrokov z úverov a pôžičiek spojených s ich obstarávaním, pokiaľ sú súčasťou ich ocenenia. Medzi výdaje, ktoré nie je možné uznať v základe dane, patria tzv. tantiémy. Tantiémy sú podľa zákona o obchodných zákonníka podiely členov predstavenstva a členov dozorných rád na zisku spoločností. Nie sú nimi ani vyplácané podiely zo zisku, a to bez ohľadu na to, či sa jedná o podiely vyplácané spoločníkom zakladateľom alebo tichým spoločníkom. (Pelech, 2016)

Tichým spoločníkom je osoba, ktorá sa podieľa na podnikaní tým, že poskytne vklad do spoločnosti, bez toho aby sa stala spoločníkom a daný podnikateľ sa mu zaväzuje platiť časť čistého zisku vyplývajúceho z jeho podielu na výsledku podnikania. Ďalej napr.: penále, úroky z omeškania a nezmľuvné pokuty, pokiaľ neboli zaplatené; zostatková cena hmotného a nehmotného majetku vyradeného v dôsledku darovania alebo bezúplatného prevodu; výdaje na reprezentáciu, za ktoré sa považujú predovšetkým výdaje na pohostenie, občerstvenie a dary (nepatria sem reklamné a propagačné predmety do hodnoty 500 Kč bez dane z pridanej hodnoty, s výnimkou tichého vína, ktoré nesmie byť predmetom spotrebnej dane). Problém u týchto výdajov spočíva predovšetkým v tom, že vymenovanie výdajov, ktoré sa považujú za výdaje na reprezentáciu nie je taxatívny. Preto môže vzniknúť moment, že poplatník a správca dane budú mať odlišný názor na daňovú uznateľnosť resp. neuznateľnosť podobných výdajov. Medzi neuznateľné náklady podľa §25 ZDP patria aj náklady materskej spoločnosti súvisiace s držbou podielov v dcérinej spoločnosti. Jedná sa predovšetkým o úrokové náklady z poskytnutých úverov na získanie podielov na dcérinej spoločnosti. ZDP taktiež uvádza vyvrátenú domnienku, že za takéto náklady sa považujú aj tie, ktoré vznikli materskej spoločnosti v období 6 mesiacov pred nadobudnutím podielu. Daňový subjekt má ale možnosť preukázať, že sa napr. jednalo iba o prevádzkový úver, ktorý s nadobudnutím podielu na dcérinej spoločnosti nesúvisí.

2.2.3 Odpisy

Medzi výdaje, ktoré je možné uznať v základu dane z príjmu právnických osôb za splnenia daných podmienok sú odpisy. Vid'. schéma odpisov v Českej republike, ktoré sa uznávajú v základu dane.

Obrázok 1 Druhy odpisov v Českej republike



Zdroj: Vančurová, 2016, *vlastné spracovanie*

Základnou podmienkou v prípade odpisovania majetku je tá, že základ DPPO znižujú odpisy daňové, ktoré sú upravené podľa ZDP. U účtovných odpisov podľa zákona o účtovníctve, pokiaľ sú vyššie ako daňové, potom sa o to o čo sú účtovné odpisy vyššie základ DPPO zvyšuje. Výnimku tvorí dlhodobý drobný majetok a dlhodobý nehmotný a hmotný majetok, ktorý zároveň nie je hmotným a nehmotným majetkom. Tieto sú definované a stanovené podľa pravidiel účtovníctva, ale podľa § 24 odst. 2 písm. v, bod 1 a 2 ZDP sú aj tieto daňovo

uznateľným výdajom. Odpisy sú podľa Komentára k zákonu o daniach z príjmu peňažným vyjadrením postupného znižovania hodnoty fixného kapitálu resp. majetku a sú náhradou za kapitálovú spotrebu a vyjadrujú pokles hodnoty aktív.

Hmotný a nehmotný majetok

Pojem odpisovanie pre účely zdanenia všeobecne vymedzuje ZDP. Podľa § 26 odst. 5 tohto zákona sa mu rozumie „zahrňovanie odpisov z hmotného majetku, ktorý je evidovaný u poplatníka a ktorý sa vzťahuje k zaisteniu zdaniteľného príjmu, do výdajov (nákladov) k zaisteniu tohto príjmu. Odpisovanie je možné zahájiť po uvedení obstarávanej veci do stavu spôsobilý k obvyklému užívaniu, ktorému sa rozumie dokončenie veci a splnenie technických funkcií a povinností stanovených zvláštnymi právnymi predpismi pre užívanie: „ZDP vymedzuje čo sa pre účely zdanenia rozumie hmotným majetkom a uvádza aj hmotný majetok, ktorý je z odpisovania vylúčený. Podľa ustanovenia § 26 odst. 2 ZDP sa hmotným majetkom rozumie:

- samostatne hnutelná vec, poprípade súbory hnutelných vecí so samostatným technicko-ekonomickým určením, ktorých vstupná cena je vyššia ako 40 000 Kč a majú prevádzkovo-technické funkcie dlhšie ako jeden rok
- budovy, byty, domy a nebytové priestory vymedzené ako jednotky zákonom o vlastníctve bytov
- niektoré stavby s výnimkou napr.: drobných stavieb slúžiacich k zaistovaniu funkcií lesa a oploenie slúžiace k zaisteniu lesnej výroby a poľovníctva
- dospelé zvieratá a ich skupiny, ktorých vstupná cena je vyššia ako 40 000 Kč
- pestovateľské celky trvalých porastov (napr.: niektoré ovocné stromy, kery, vinice a chmeľnice)
- iný majetok stanovený v odst. 3 tohto ustanovenia (napr.: technické zhodnotenie a výdaje na otvárkové nové lomov, štrkovísk; technické rekultivácie a výdaje hradené nájomcom, ktoré sú súčasťou ocenenia hmotného majetku prenajatého formou finančného prenájmu s následnou kúpou prenajatého majetku, pokiaľ tieto výdaje s kúpou cenou dajú dohromady viac ako 40 000 Kč)

Hmotný majetok, ktorý je z odpisovania vylúčený uvádza § 27 ZDP. Patria sem

napríklad:

- majetok prevedený bezúplatne podľa zmluvy o finančnom prenájme s následnou kúpou prenajaté veci, pokiaľ výdaje (náklady) súvisiace s jeho obstarávaním neprevýšia čiastku 40 000 Kč
- umelecké diela a hnutel'né kultúrne pamiatky
- hmotný majetok, ktorého nadobudnutie bolo predmetom dane darovacej a zároveň bolo v dobe nadobudnutia od dane darovacej oslobodené atď

Existuje majetok, ktorý nie je odpisovaný účtovne ani daňovo. Predovšetkým sa jedná o pozemky.

Nehmotný majetok, ktorý sa pre účely zdanenia odpisuje je definovaný v §32a. Patria sem:

- zriaďovacie výdavky
- výsledky výskumu a vývoja
- software, ocenené práva a iný majetok, ktorý je vedený v účtovníctve ako nehmotný majetok

a to za predpokladu, že bol nadobudnutý úplatne, darovaním alebo zdedením alebo je výsledkom vlastnej činnosti pre účely obchodovania s ním.

U tohto majetku musí byť vstupná cena vyššia ako 60 000 Kč a doba použiteľnosti dlhšia ako jeden rok. Za nehmotný majetok ale ZDP nepovažuje napríklad goodwill a povolenky na emisie skleníkových plynov (§ 32a odst. 2 ZDP). Vyhláška č. 500/2002 Zb. ďalej určuje, že nehmotným majetkom nie sú napríklad znalecké posudky, software pre riadenie technológií alebo pre zariadenia, ktoré bez tohto softwaru nemôžu fungovať. (Dušek, 2017)

Poplatník-odpisy

Podľa § 28 odst. 1 ZDP hmotný majetok odpisuje poplatník, ktorý má nemu vlastnícke právo, organizačná zložka štátu, ktorý hospodári s majetkom štátu, štátny podnik, národný podnik a štátna organizácia príslušná hospodáriť s majetkom štátu. Od roku 2009 aj organizácie zriadené územným samosprávnym celkom príslušná hospodáriť s majetkom svojho

zriadovateľa. V niektorých prípadoch môže odpisovať hmotný majetok aj nájomca. Pri nehmotnom majetku ho môže odpisovať predovšetkým vlastník, prípadne poplatník, ktorý k takémuto majetku nadobudol za úplatu užívacie právo (§ 32a odst. 3 ZDP).

Z čoho sa odpisuje

Základňou pre odpisovanie hmotného aj nehmotného majetku je vstupná cena tohto majetku. Ako sa rozumie vstupná cena sa uvádza v ZDP v § 29 odst.1.

- obstarávacia cena, pokiaľ je majetok obstaraný úplne (obstarávacia cena sa podľa zákona o účtovníctve rozumie cena, za ktorú bol majetok obstaraný a s tým súvisiace náklady)
- vlastné náklady, pokiaľ je majetok obstaraný alebo vyrobený vo vlastnej réžii (tie budú vstupnou cenou aj u poplatníkov, ktorí nevedú účtovníctvo)
- hodnota nezaplatenej pohľadávky zaistenej prevodom práva podľa občianskeho zákonníku u hmotného hnutel'ného majetku, ktorý zostáva vo vlastníctve veriteľa
- reprodukčná obstarávacia cena sa použije v ostatných prípadoch. Ide o cenu zistenú podľa zákona o oceňovaní majetku
- pokiaľ bol majetok nadobudnutý zdedením alebo darovaním, potom sa cena určí k dňu nadobudnutia majetku podľa zákona o oceňovaní majetku
- hodnota technického zhodnotenia

Je potrebné zadať pojem zostatková cena, využívaná pri výpočte zrýchleného odpisu. Zostatkovú cenu definuje ZDP v § 29 odst. 2. Považuje sa ňou rozdiel medzi vstupnou cenou hmotného majetku a celkovou výškou odpisov vypočítanou podľa pravidiel daných v ZDP z tohto majetku. O takto vypočítaný odpis sa znižuje vstupná cena aj v prípade, že poplatník nemôže tento odpis uplatniť v základe dane celý (hmotný majetok je z časti používaný k zaisteniu zdaniteľného príjmu). Podobne ako sa zvyšovala vstupná cena o technické zhodnotenie, zvyšuje sa aj zostatková cena o hodnotu technického zhodnotenia v roku jeho dokončenia a nazýva sa zvýšenou zostatkovou cenou. Pre daňové odpisy platí, že majetok je možné odpisovať maximálne do výšky vstupnej ceny, resp. do zvýšenej vstupnej ceny. Je na to určený zákonom presný počet rokov a spôsob akým sa odpisuje. Nesúvisí teda so životnosťou a použiteľnosťou majetku.

Spôsob odpisovania

Vo všeobecnosti rozlišujeme tieto druhy odpisov: u hmotného majetku ide o odpisy rovnomerné, zrýchlené a od roku 2009 ako protikrízové opatrenie sú zavedené aj tzv. mimoriadne odpisy. Ďalej odpisy špeciálne, ktorými sú časové a výkonové odpisy. U nehmotného majetku sa uplatňuje odpis časový. Podľa iného hľadiska môžeme odpisy rozdeliť na ročné (u rovnomerného a zrýchleného odpisovania) a odpis mesačný, ktorý sa používa u mimoriadnych odpisov a časových odpisov a odpisov nehmotného majetku. Pre účely odpisovania sa hmotný majetok zatrieduje do odpisových skupín. To v ktorej odpisovej skupine sa hmotný majetok nachádza má vplyv aj na spôsob odpisovania. Zároveň ZDP stanovuje minimálny počet rokov koľko sa musí majetok odpisovať.

Tabuľka 4 Zaradenie hmotného majetku do odpisových skupín a minimálny počet rokov odpisovania

Odpisová skupina	Hmotný majetok	Minimálna doba odpisovania
1	Niektoré chovná a plemenné domáce zvieratá, nástroje a náradie, kancelárske stroje a počítače	3 roky
2	Textilné výrobky, rôzne stroje a zariadenia, vrátane poľnohospodárskych, mobilné telefóny, nákladné vozidlá, nábytok	5 rokov
3	Kovové, oceľové, hliníkové a železné konštrukcie, turbíny, lode, lokomotívy, kotly	10 rokov
4	Budovy z dreva a plastov, potrubné, elektrická a telekomunikačné vedenia, veže, stožiare, stavby elektrární	20 rokov
5	Budovy (mimo tých, čo sú v skupine 4 a 6), diaľnice, cesty, mosty, prístavy, nádrže, rôzne stavby, byty a nebytové priestory	30 rokov
6	Budovy administratívne, hotely, obchodné domy, kultúrne pamiatky	50 rokov

Zdroj: príloha č. 1 ZDP a § 30 odst. 1 ZDP, vlastné spracovanie

S účinnosťou od 1.1.2008 zrušila novela ZDP č. 261/2007 Zb. odpisovú skupinu 1a, kde boli zaradené automobily, ktoré sa odpisovali 4 roky. Momentálne sa u nich doba odpisovania predĺžila na 5 rokov. Posledná odpisová skupina bola zavedená novelou ZDP č. 438/2003 Zb. (Pelech, 2016)

Ďalšia novela ZDP č. 669/2004 Zb., v prechodných ustanoveniach uvádza, že odpisová skupina č. 6 sa nepoužije u majetku hmotného zaevidovaného u poplatníka do konca zdaňovacieho obdobia začatého v roku 2003. Spôsob odpisovania si účtovná jednotka môže väčšinou zvoliť sama. Pokiaľ už ale začne určitým spôsobom majetok odpisovať, nemôže ho už ďalej meniť.

Rovnomerní daňové odpisy

Pravidla pre stanovenie rovnomerného resp. lineárneho daňového odpisu určuje § 31 v ZDP. Všeobecne je možné o tomto odpise povedať, že sa do základu dane po celú dobu odpisovania stanovenú ZDP pre jednotlivé druhy hmotného majetku prenáša stále rovnaká čiastka. Výnimkou je rok prvý, kedy je odpis nižší ako v ďalších rokoch. (Vančurová, 2016)

Rovnomerné daňové odpisy sú počítané pomocou odpisových sadzieb určených ZDP pre vybrané skupiny hmotného majetku zo vstupnej ceny. Ročné odpisové sadzby bez zvýšenia odpisu v prvom roku odpisovania znázorňuje nasledujúca tabuľka.

Tabuľka 5 Ročné odpisové sadzby % pre rovnomerné odpisovanie

Odpisová skupina	V prvom roku odpisovania	V ďalších rokoch odpisovania	Pre zvýšenú vstupnú cenu
1	20	40	33
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10

4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1.02	2.02	2

Zdroj: § 31 odst. 1, písm. a ZDP, vlastné spracovanie

Ako už bolo naznačené vyššie, zákon umožňuje, aby poplatník v prvom roku odpisovania uplatnil vyšší ako štandardný ročný odpis. Odpis v prvom roku je možné zvýšiť o 20%, o 15% alebo o 10% pri obstarávaní nového hnuiteľného majetku, ktorý je zaradený do odpisovej skupiny 1 až 3. Pre tento spôsob odpisovania sa uplatňujú iné ako ročné odpisové sadzby. Zvýšenie odpisu v 1. roku o 20% môže použiť poplatník s prevažne poľnohospodárskou a lesnou výrobou, ktorý je v prvým vlastníkom stroja pre poľnohospodárstvo a lesníctvo (ide napr.: o poľnohospodárske a lesnícke traktory, ale aj poľnohospodárske, záhradnícke a lesnícke stroje a prístroje).

Odpis zvýšený v prvom roku o 15% môže použiť poplatník, ktorý je prvým vlastníkom zariadenia pre čistenie a úpravu vôd (destilačné alebo filtračné prístroje, plynové generátory) využívané v budovách vodného hospodárstva, čistiarnach. Zvýšenie o 10% môže využiť subjekt, ktorý je prvým vlastníkom hmotného majetku zatriedeného do 1 až 3 odpisovej skupiny, s výnimkou hmotného majetku u ktorého je možnosť zvýšiť ročný odpis v prvom roku odpisovania o 20% a o 15%. Nie je možné to uplatniť u lietadiel, motocyklov a osobných automobilov, pokiaľ nie sú využívané prevádzkovateľmi leteckej alebo cestnej motorovej dopravy, prevádzkovateľmi taxislužby, autoškôl, leteckých škôl a iných uvedených v § 31 odst. 5 ZDP. (Pelech, 2016)

Ročný rovnomerný daňový odpis hmotného majetku za zdaňovacie obdobie sa určí podľa nasledujúcich vzorcov:

$(\text{vstupná cena} * \text{príslušná odpisová sadzba}) / 100$, resp. $(\text{zvýšená vstupná cena} * \text{príslušná sadzba odpisov pre zvýšenú vstupnú cenu}) / 100$.

Zrýchlené daňové odpisy

Zrýchlený resp. degresívny odpis je ďalším druhom odpisu. Je možné ho použiť u hmotného majetku zaradeného do odpisových skupín ako u rovnomerného daňového odpisu. Rozdiel spočíva predovšetkým v spôsobe výpočtu. Namiesto odpisových sadzieb sa tu používajú odpisové koeficienty a aj rozloženie vstupnej ceny hmotného majetku do výdajov znižujúcich základ DPPO je pre jednotlivé zdaňovacie obdobia rôzne. Pre zrýchlený odpis je príznačné, že najvyšší je odpis v druhom roku odpisovania. To neplatí iba v prípade, že v priebehu odpisovania dôjde k zvýšeniu vstupnej ceny pre technické zhodnotenie. (Vančurová, 2016)

Ďalším rozdielom oproti rovnomernému odpisu je ten, že iba v prvom roku odpisovania sa vychádza zo vstupnej ceny. Pravidla pre výpočet zrýchleného odpisu stanovuje § 32 ZDP. Rovnako ako u rovnomerného odpisovania aj u zrýchleného je možné využiť zvýšenie odpisu o 20%, 15% a 10% v prvom roku odpisovania a to za rovnakých podmienok ako u odpisu rovnomerného. Koeficienty na odpisovanie pre jednotlivé skupiny hmotného majetku uvádza ZDP § 32 odst. 1.

Tabuľka 6 Ročné odpisové koeficienty pre zrýchlené odpisovanie

Odpisová skupina	V prvom roku odpisovania	V ďalších rokoch odpisovania	Pre zvýšenú zostatkovú cenu
1	3	4	4
2	5	6	5
3	10	11	10
4	21	20	20
5	31	30	31
6	50	51	50

Zdroj: § 32 odst. 1 ZDP, vlastné spracovanie

Ročný odpis sa potom počíta pomocou nasledujúceho vzorca:

Pre prvý rok: vstupná cena / koeficient pre zrýchlené odpisovanie pre 1. rok

Pre ďalšie roky: $(2 \cdot \text{zostatková cena}) / (\text{koeficient pre zrýchlené odpisovanie})$

pre ďalšie roky - počet rokov koľko sa už majetok odpisoval)

ZDP v § 32 uvádza ďalej postup pre výpočet odpisov pri zrýchlenom odpisovaní u hmotného

majetku zvýšeného o jeho technické zhodnotenie.

Mimoriadne daňové odpisy

Novela zákona o daniach z príjmu uskutočnená zákonom č. 216/2009 Zb. prijatá v rámci protikrízového plánu reagujúceho na celosvetovú finančnú krízu zaviedla krátkodobý nový druh daňových odpisov, ktorý sa nazýva mimoriadne odpisy. V snahe stimulovať poplatníkov k nákupu nového hmotného majetku a tým podporiť hospodársky rast presadili zákonodarcia do úpravy ZDP tento odpis, ktorý má schopnosť odpisovať majetok na mesačnej báze, ktorý je zatriedený do 1. a 2. odpisovej skupiny. (Pelech, 2016) Vid'. tabuľka ako sa doba odpisovania v jednotlivých skupinách skrakuje.

Tabuľka 7 Doba odpisovania u mimoriadnych odpisov

Odpisová skupina	Štandardná doba odpisovania v rokoch	Prvých 12 mesiacov	Ďalších 12 mesiacov
1.	3	100%	-
2.	5.	60%	40%

Zdroj: Vančurová, 2016, vlastné spracovanie

ZDP taktiež uvádza v § 30a odst. 4 majetok pre ktorý nie je možné daný odpis použiť. Jedná sa o majetok u ktorého sa uplatňuje časový odpis. Predovšetkým u otvárok nových lomov, štrkovísk, modelov a šablón. Ďalším špecifikom mimoriadneho odpisu je to, že technické zhodnotenie tohto majetku nezvyšuje jeho vstupnú cenu, ale odpisuje sa samostatne podľa štandardných pravidiel pre hmotný majetok na ktorom je toto technické zhodnotenie vykonané. (Dušek, 2017)

Špeciálne daňové odpisy

Do tejto skupiny daňových odpisov patria časové odpisy a výkonové odpisy. Časové odpisy sa používajú u otvárok nových lomov, štrkovísk, hlinísk, technických rekultivácií, dočasných stavieb, banských diel a podobného hmotného majetku, u ktorého všeobecne záväzný predpis alebo príslušný orgán zmocnený k tomu zvláštnym zákonom stanoví životnosť tohto hmotného majetku a dobu jeho trvania (napr. hracie automaty). Ročný odpis sa potom podľa

§ 30 odst. 4 ZDP stanoví ako podiel vstupnej ceny a stanovenej doby trvania. U matríc, zápustiek, foriem, modelov a šablón sa ročný odpis stanoví ako podiel vstupnej ceny a stanovenej doby použiteľnosti. Výnimočne sa taktiež pre odpisovanie hmotného majetku zmieneného v predchádzajúcej vete používajú odpisy výkonové. Ročný odpis sa získa z podielu vstupnej ceny a počtu odliatkov alebo výliskov, ktorý je stanovený vid'. § 30 odst. 5 ZDP.

Odpis u nehmotného majetku

U majetku nehmotného zákon stanoví pre jednotlivé druhy dobu odpisovania, pokiaľ nie je právo na využitie tohto majetku stanovené na dobu určitú tak, ako nám zobrazuje nasledujúca tabuľka č. 8. Odpisuje sa rovnomerne podľa príslušného počtu mesiacov. Pokiaľ je ale zmluva na užitie nehmotného majetku uzatvorená a to na dobu určitú, potom sa odpisuje mesačným odpisom, kedy sa odpis stanoví ako podiel vstupnej ceny a doby zjednanej v zmluve-§ 32a odst.4 ZDP.

Tabuľka 8 Doba odpisovania u nehmotného majetku

Druh nehmotného majetku	Doba odpisovania
Audiovizuálne dielo	18 mesiacov
Softvér a nehmotné výsledky výskumu a vývoja	36 mesiacov
Zriaďovacie výdavky	60 mesiacov
Ostatný nehmotný majetok	72 mesiacov

Zdroj: § 32a odst. 4 ZDP, vlastné spracovanie

2.2.4 Položky odčítateľné od základu dane

Medzi položky odčítateľné od základu dane patria predovšetkým uplatnenie daňovej straty odpočet výdajov na výskum a vývoj. Po uplatnení týchto položiek je možné základ dane ešte znížiť podľa ustanovení § 20 odst. 8 ZDP o dary na všeobecne prospešné účely. § 20 odst. 7 ZDP taktiež uvádza ďalšie možné zníženie základu dane u neziskových subjektov.

Daňová strata

Daňová strata je definovaná v § 38n ZDP. Daňová strata vzniká, keď v zdaňovacom období sú uznateľné náklady vyššie ako zdaniteľné príjmy. Poplatník si môže stratu uplatniť za splnenia určitých podmienok. Prvou podmienkou je časový limit. Poplatník si môže daňovú stratu uplatniť päť nasledujúcich zdaňovacích období po sebe. (Pelech, 2016)

Ďalšou podmienkou je tá, že u poplatníka nedošlo k podstatnej zmene v zložení osôb, ktoré sa priamo zúčastňujú na kapitále alebo na kontrole. Za podstatnú zmenu zákon vníma zmenu spoločníka alebo ich podielov na kapitále alebo kontrole poplatníka, pričom sa zmena musí týkať v úhrne viac ako 25% základného kapitálu alebo hlasovacích práv alebo pôjde o situáciu, kedy spoločník alebo člen družstva získa na poplatníkovi rozhodujúci vplyv. Pokiaľ k takejto podstatnej zmene došlo a súčasné tržby za vlastné výkony a tovar vytvorené rovnakou činnosťou ako tou, za ktorú bola strata vymeraná boli v období po podstatnej zmene menšie ako 80%, daňovú stratu nie je možné uplatniť. U akciovej spoločnosti, ktorá vydala akcie na majiteľa sa predpokladá že k podstatnej zmene došlo keď je naplnená situácia s 80% uvedená vid'. vyššie. Je na akciovej spoločnosti aby dokázala, že k podstatnej zmene nedošlo (§ 38na ZDP). Daňovú stratu nemôžu podľa § 34 odst. 3 uplatňovať všeobecne prosocné spoločnosti s výnimkou verejných vysokých škôl a všeobecne prespešných spoločností prevádzkujúcich zdravotnícke zariadenia označené zákonom č. 248/1995 Zb. Pokiaľ si poplatník nie je istý, či splnil podmienky pre uplatnenie daňovej straty môže na základe §38 odst. 7 ZDP požiadať správcu o záväzné posúdenie. Daňovú stratu môže poplatník vo vymedzenom období uplatniť v ľubovoľnej výške. Je teda možné uplatniť celú stratu v jednom zdaňovacom období alebo si ju rozložiť do viacerých rokov. Poplatník môže vďaka daňovej strate optimalizovať svoju daňovú povinnosť.

Projekty na výskum a vývoj

Novela ZDP č.669/2004 Zb., s účinnosťou od zdaňovacieho obdobia začatého v roku 2005, zaviedla ako odčítateľnú položku od základu dane výdaje na realizáciu projektov výskumu a vývoja. Poplatník môže od základu dane podľa 34§ odst. 4 ZDP odčítať 100% výdajov, ktoré použil v danom zdaňovacom období pri uskutočňovaní týchto projektov, ktoré majú podobu experimentálnych a teoretických prác, projekčných a konštrukčných prác, výpočtov, návrhov technológie, výroby funkčného vzorku alebo prototypov produktov alebo ich častí. ZDP v § 34 odst. 5 zároveň uvádza čo sa pod takýmto projektom uvádza. Musia tu byť splnené určité podmienky pre to, aby tento výdaj mohol byť položkou znižujúcou základ dane. Prvou je povinnosť tieto výdaje evidovať oddelene od ostatných. Ďalšia podmienka je tá, aby tieto výdaje boli výdaje na dosiahnutie, zaistenie a udržanie príjmu. ZDP v § 34 odst. 4 uvádza kedy tento odpočet nie je možné použiť. Odpočet nie je možné uplatniť na služby, na nehmotné výsledky výskumu a vývoja obstaraných od iných osôb s výnimkou výdajov na certifikáciu výsledku výskumu a vývoja a na licenčné poplatky. Nasledujúcou podmienkou je tá, že odpočet nie je možné uplatniť v prípade kedy tieto projekty boli financované z verejných zdrojov. Odpočet by mal byť uplatnený v období kedy vznikol nárok na jeho uplatnenie. Pokiaľ avšak poplatník si tento odpočet nemôže uplatniť, pretože základ dane znížený o prípadnú daňovú stratu je nižší ako uplatniteľný odpočet na realizáciu projektov výskumu a vývoja, je možné si ho uplatniť v nasledujúcom zdaňovacom období, najneskôr avšak do 3 rokov. (Jaroš, 2010)

Dary

Podľa § 20 odst. 8 ZDP je možné od základu dane zníženého o odčítateľné položky podľa § 34 ZDP odčítať hodnotu darov poskytnutých na všeobecne prospešné účely, ktoré sú vymenované v zákone pokiaľ ich výška činí aspoň 2 000 Kč.(Jaroš,2010)

Iba právnické osoby môžu uplatniť túto položku. Nepodnikateľské subjekty ZDP z príležitosti využiť toto daňové zvýhodnenie vylučuje. Neodkazuje pritom na vymedzenie podnikateľských subjektov v § 18 odst. 6, to značí, že má na mysli všetky podnikateľské subjekty. Daňovo účinné dary je možné deliť na dary poskytnuté:

- právnickým osobám na vymedzené účely (napr. financovanie vedy, vzdelávania,

kultúry, dary na ochranu zvierat, na účely: sociálne, zdravotné, ekologické a humanitárne)

- určitým právnickým osobám (napr.: obciam, krajom, organizačným zložkám štátu)
- osobám fyzickým na vymedzené účely (prevádzkujúcim školské a zdravotnícke zariadenia, zariadenia na ochranu zvierat) a ďalej napr. používateľom invalidných dôchodkov, maloletým deťom závislých na starostlivosti od inej osoby
- na financovanie odstraňovania škôd spôsobených živelnou pohromou

Od 1. januára 2009 sa nemusí jednať iba o právnické osoby so sídlom na území ČR a fyzické osoby s bydliskom na území ČR, ale úprava sa vzťahuje aj na právnické osoby so sídlom a fyzické osoby s bydliskom v inom členskom štáte Európskej únie, v Nórsku alebo na Islande. (Pelech,2016)

Okrem minimálnej hranice 2000 Kč je možnosť odpočtu daru limitovaná aj zhora. Horný limit je 5% zo základu dane zníženého o odčítateľné položky podľa § 34 ZDP. V snahe motivovať daňové subjekty k podpore vysokoškolského vzdelávania, vedy a výskumu je horný limit pri poskytnutí daru verejným vysokým školám a verejným výskumným inštitúciám zvýšený na 10% zo základu dane zníženého podľa § 34 ZDP. Platí tu podmienka, že dar je možné uplatniť iba v zdaňovacom období kedy bol poskytnutý. (Vančurová,2016)

3. Základ dane z príjmu právnických osôb v Slovenskej republike

DPPO je dôležitou súčasťou daňovej sústavy Slovenskej republiky. Zdanenie príjmu je legislatívne upravené v zákone 595/2003 Z.Z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Práve týmto zákonom bolo v roku 2004 na Slovensku uskutočnení daňová reforma, ktorá zaviedla rovnú daň a zjednodušila celý daňový systém. Veľké zmeny zaznamenala práve aj DPPO. Táto reforma okrem iného zrušila aj celú radu výnimiek oslobodení.

Na Slovensku patrí DPPO medzi priame príjmové dane. Je to daň relatívna, stanovená percentom zo stanoveného základu. Tvorí značný podiel na príjmoch verejných financií a taktiež má zásadný vplyv na rozhodovanie súkromného sektoru a tým vplyv aj na rast ekonomiky. (MF SR)

3.1. Subjekt

Subjektom DPPO na Slovensku je právnická osoba, ktorá je organizácia majetku alebo osôb, ktorá je vytvorená na špecifický účel a objektívne právo jej určuje vlastnú a právnu subjektivitu. Podľa § 18 Občianskeho zákonníka právnickými osobami sú:

- združenie fyzických a právnických osôb
- jednotky územnej samosprávy
- účelové združenia majetku
- subjekty, o ktorých to určí zákon

Združeniami právnických a fyzických osôb sú najčastejšie spoločnosti obchodného typu (verejná obchodná spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzením, komanditná spoločnosť, právnická osoba založená podľa práva EÚ, akciová spoločnosť) a družstvá. Podrobná úprava spoločností je uvedená v príslušných ustanoveniach Obchodného zákonníka. Samostatnú skupinu právnických osôb predstavujú subjekty, ktoré neboli založené alebo zriadené za účelom podnikania. (FS SR, 2018)

3.2. Základ dane

Základ dane sa dá zistiť na základe ustanovení, ktoré sú spoločné pre právnické a aj pre fyzické osoby. Základ dane definujeme ako rozdiel daňových príjmov a daňových výdajov. Je potrebné rešpektovať ich časovú a vecnú súvislosť v presnom zdaňovacom období. Do základu dane zahrňujeme aj nepeňažný príjem. Ak nastane situácia, že výdaje presahujú príjmy tak rozdiel tvorí stratu. Vzorec výpočtu pri základe dane závisí od spôsobu, akým právnická osoba vedie svoje účtovníctvo. Právnická osoba, ktorá vedie podvojnú účtovníctvo vypočítava svoj základ dane z výsledku hospodárenia pred zdanením. Jedná sa o rozdiel nákladov a výnosov. Daňový základ právnickej osoby účtujúcej v jednoduchom účtovníctve resp. využívajúcej evidenciu o príjmoch, zásobách a pohľadávkach sa vypočíta ako rozdiel medzi zdaniteľnými príjmami a daňovými výdavkami. Zdaniteľné príjmy sú také príjmy subjektu, ktorého sú predmetom dane a neplatí to pre príjmy, ktoré sú od dane oslobodené. Výdavky daňového charakteru sú také, ktoré sú vynaložené na dosiahnutie, udržanie a zabezpečenie zdaniteľných príjmov.

Pri vyčíslení základu dane sa vychádza z účtovníctva a výsledok hospodárenia je upravovaný podľa jednotlivých ustanovení zákona. Základ dane môžeme zjednodušene znázorniť nasledujúcou schémou.(§12 ZDP)

výsledok hospodárenia
+pripočítateľné položky (daňovo neuznané náklady, nezaúčtované výnosy)
-odpočítateľné položky (výnosy zdanené, strata)
=základ dane (z tejto sumy počítame daň)

3.2.1. Príjmy

Predmet dane právnických osôb je príjem poplatníka z jeho činnosti a z nakladania s majetkom okrem vymedzeného predmetu, ktorý nebol založený alebo zriadený na podnikanie. Predmetom poplatníkov, ktorí neboli založení za účelom podnikania sú príjmy z činností, ktorými docieľujú zisk resp. ktorými je možné zisk dosiahnuť a to vrátane príjmov

z nájomného, z predaja majetku, príjmov z reklám, príjmov z členských príspevkov a príjmov z ktorých sa daň vyberá zrážkovou daňou.

Pod termínom príjem sa rozumie nepeňažné alebo peňažné plnenie docielené aj zámenou, ocenené cenami, ktoré sú bežne používané v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa kvality, druhu resp. miery opotrebenia daného plnenia. Zdaniteľný príjem je taký príjem, ktorý nie je oslobodený od dane podľa medzinárodnej zmluvy alebo podľa zákona o dani z príjmov a je predmetom dane.

Príjmy, ktoré nepatria u právnických osôb do predmetu dane vymenúva § 12 odst. 7 zákona o dani z príjmov

- príjem, ktorý bol získaný z podielu dane zaplatenej
- príjem, ktorý bol získaný darovaním, nepatria sem dary, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti dedením alebo od držiteľa
- príjem, ktorý plynie z dôvodu nadobudnutia nových podielov a akcií, rovnako ako príjem plynúci z dôvodu ich výmeny pri zrušení daňovníka bez likvidácie a to vtedy ak súčasťou rozdelenia, splynutia alebo zlúčenia spoločnosti je majetok spoločnosti, ktorá má sídlo v členských štátoch Európskej únie (FS SR, 2018)

3.2.2. Príjmy oslobodené

Príjmy oslobodené od dane právnických osôb sú uvedené v § 13 zákona o dani z príjmu. Od dane môže byť oslobodený iba príjem, ktorý je predmetom dane. Od dane sú oslobodené napr. nasledujúce príjmy:

- príjmy rozpočtových organizácií z predaja majetku a z prenájmu zahrnuté rozpočte zriaďovateľa okrem príjmov z ktorých sa daň vyberá podľa §43
- príjmy štátnych fondov, príjmy Fondu ochrany vkladov okrem príjmov z ktorých sa daň vyberá podľa §43
- príjmy vyšších územných celkov a obcí z predaja a prenájmu ich majetku
- výnosy z kostolných zbierok, príspevky plynúce registrovaným cirkvám
- a iné

3.2.3. Výdaje

Daňovým výdajom je výdaj (náklad), ktorý slúži na dosiahnutie, udržanie a zabezpečenie zdaniteľných príjmov, ktoré boli preukázateľne vynaložené poplatníkom a zaúčtované v účtovníctve poplatníka, pričom pri využití majetku, kde hrozí charakter osobnej spotreby a s ním súvisiace výdavky, je daňový výdaj uznaný iba v časti pomernej podľa §19 ods. 2 písm. t) v akej sa daný výdaj používa na dosiahnutie, udržanie a zabezpečenie príjmov, ak zákon o dani z príjmu nestanoví ináč.

Daňové výdaje definuje §19 zákon o dani z príjmu.

3.2.4. Odpisy

Hmotný dlhodobý majetok patrí medzi majetok podniku ktorý je stály. Tento majetok sa nespotrebováva jednorazovo, ale postupne dochádza k jeho opotrebeniu. Toto opotrebenie je vyjadrené v odpisoch. Zákon o dani z príjmu vymedzuje dva druhy odpisov:

- rovnomerný odpis
- zrýchlený odpis

Tabuľka 9 Odpisové skupiny

Odpisová skupina	Doba odpisovania	Ročný odpis
1	4 roky	1/4
2	6 rokov	1/6
3	12 rokov	1/12
4	20 rokov	1/20

Zdroj: § 26 ZDP, vlastné spracovanie

Tabuľka 10 Odpisové skupiny- odpis

Odpisová skupina	V prvom roku odpisovania	V ďalších rokoch odpisovania	Pre zvýšenú zostatkovú cenu
1	4	5	4
2	6	7	6
3	12	13	12
4	20	21	20

Zdroj: § 26 ZDP, vlastné spracovanie

Čo sa týka výpočtu zrýchleného odpisovania:

1. rok odpisovania

Vstupná cena / koeficient odpisovania v prvom roku odpisovania

Odpis v ďalších rokoch odpisovania

$(2 \times \text{zostatková cena}) / (\text{koeficient odpisovania v ďalších rokoch} - \text{počet rokov počas, ktorých sa už majetok odpisoval})$

Výpočet rovnomerného odpisovania

$\text{Ročný odpis} = \text{podiel vstupnej ceny a doby odpisovania pre príslušnú odpisovú skupinu}$

Pre potreby daňového charakteru si každý podnik zvolí sám akou formou bude odpisovať dlhodobý hmotný majetok. Spôsob, ktorý si vyberie je nemenný počas celého používania daného dlhodobého majetku. Daňové odpisy sa vypočítavajú väčšinou na konci účtovného obdobia. Hodnota je zákonom povolenou maximálnou výškou odpisov, ktoré je možné uplatniť ako položku daňovo uznateľnú pri výpočte základu dane z príjmov. Odpis, ktorý vypočítame sa zaokrúhľuje na celé eura smerom nahor. (Seneši, 2017)

4. Základ dane z príjmu právnických osôb v Rakúsku

Hlavnými právnymi predpismi, ktoré upravujú zdanenie právnických osôb sú predovšetkým zákon o daniach z príjmu právnických osôb z roku 1988 v znení neskorších predpisov (Körperschaftsteuergesetz 1988, ďalej KStG) a zákon o daniach z príjmu z roku 1988 v znení neskorších predpisov (Einkommensteuergesetz 1988, ďalej ako EStG). EStG upravuje predovšetkým zdanenie fyzických osôb, KStG na jeho úpravu často odkazuje, respektíve KStG je špeciálnym predpisom. Všeobecný predpis EStG sa použije za predpokladu, že KStG nemá zvláštnu úpravu.

4.1. Subjekty

Subjekty, ktoré podliehajú dani z príjmu právnických osôb v Rakúsku vymedzuje KStG predovšetkým v § 1. Patria medzi nich predovšetkým právnické osoby súkromného práva (spoločnosti s ručením obmedzeným, akciové spoločnosti, nadácie, združenia, družstvá) a zahraničné spoločnosti s porovnateľnou právnou formou. Ďalej sem patria taktiež obchodné podniky prevádzkované verejnými subjektami, vzájomné poisťovne, inštitúcie a fondy bez právnej subjektivity, pokiaľ ich príjmy nie sú zdaňované na úrovni inej osoby. KStG v § 2 definuje obchodný podnik prevádzkovaný verejným subjektom. Týmto obchodným podnikom je akákoľvek jednotka, ktorá je ekonomicky nezávislá, funguje výhradne resp. prevažne v ekonomicky významných hospodárskych činnostiach súkromného práva, získava príjem alebo inú ekonomickú výhodu, pokiaľ sa nezúčastňuje všeobecného hospodárskeho trhu a nejedná sa o podnik, ktorého predmetom podnikania je poľnohospodárstvo a lesníctvo. U týchto podnikov nie je nutné, aby boli založené za účelom dosiahnutia zisku. Spoločensky prospešné, dobročinné a cirkevné zariadenia sú od DPPO oslobodené. V § 5 KStG sú uvedené korporácie, ktoré sú od zdanenia oslobodené. Okrem týchto korporácií sú oslobodené od dani aj štátne monopoly, finančné inštitúcie bližšie definované predpismi bankového práva, podielové fondy apod. Zákon uvádza podmienky, ktoré je treba pre oslobodenie splniť. Novela zákona spred 10 rokov zaradila do časti 5. bod 14, ktorý oslobodzuje od zdanenia malé finančné spoločnosti, spoločnosti, ktoré sa zaregistrovali do obchodného registra pred 31. decembrom roku 2007 a to po dobu 5 rokov. KStG v § 6b pojem „malá finančná spoločnosť“ definuje. Medzi základné predpoklady patri,

že takáto spoločnosť je akciová spoločnosť, ktorá má základný kapitál minimálne 7,3 milióna eur, najmenej 75% zakladateľov musia tvoriť iné podielové fondy alebo iné finančné inštitúcie. Zakladatelia nesmú držať na základnom kapitále či už priamo alebo nepriamo viac ako 30%. Príjmy obchodných podnikov prevádzkovaných verejnými subjektami a právnické osoby, ktoré sú od DPPO oslobodené, sú predmetom zrážkových daní. Aj v Rakúsku sa uplatňujú odlišné pravidlá pre právnické osoby, ktoré sú rezidentami a nerezidentami. Za rezidentnú právnickú osobu, čiže osobu, ktorá má v Rakúsku neobmedzenú daňovú povinnosť je považovaná osoba so sídlom alebo miestom skutočného vedenia na území Rakúska. Pre určenie miesta vedenia je rozhodujúcim faktom umiestnenie manažmentu, teda priestory, kde sú prijímané zásadné rozhodnutia týkajúce sa právnickej osoby. Spoločnosti založené podľa rakúskeho obchodného práva musia mať svoje sídlo v Rakúsku, pretože v Rakúsku sa uplatňuje teória práva sídla. Za nerezidentov sú brané právnické osoby, ktoré nemajú sídlo ani miesto skutočného vedenia v Rakúsku. Ich daňová povinnosť je potom obmedzená iba na niektoré druhy príjmov zo zdrojov v Rakúsku.

4.2 Základ dane

Základom dane je rozdiel medzi zdaniteľnými príjmami a uznanými odpočtami. Všeobecne je stanovené pravidlo pre uzateľnosť strát a výdajov tak, že musia vzniknúť v súvislosti s dosiahnutím zdaniteľných príjmov. Základ dane vychádza z účtovného výsledku hospodárenia vykazovaného v účtovných výkazoch zostavovaných podľa rakúskych účtovných princípov. Takto získaný výsledok hospodárenia je ešte upravovaný podľa špeciálnych pravidiel stanovených EStG. Dane, ktoré nie je možné odčítať (napr. DPPO) a neuzateľné výdaje (napr. dary) sa k výsledku hospodárenia pričítajú. Na druhej strane špeciálne odpočty a nezdaniteľné príjmy (napr. dividendy vyplácané medzi materskou a dcérinou spoločnosťou) môžu byť od výsledku hospodárenia odčítané. Nasledujúca tabuľka naznačuje všeobecné pravidlá pre stanovenie základu DPPO.

Tabuľka 11 Úprava účtovného výsledku hospodárenia a základu DPPO

Účtovný výsledok hospodárenia pred zdanením	
Mínus	Plus
Príjmy oslobodené od dane	Daňovo neuznateľné účtovné náklady
Daňovo neuznateľné rezervy a opravné položky	
=upravený účtovný výsledok hospodárenia (základ dane)	
Zvláštne výdaje	
=základ dane po znížení	

Zdroj: § 7 odst. 2 KStG, vlastné spracovanie

Zdaňovacím obdobím je všeobecne podľa §7 odst.4 KStG kalendárny rok. Poplatníci, ktorí majú obchodné zisky alebo príjmy z poľnohospodárstva a lesníctva si môžu za zdaňovacie obdobie zvoliť hospodársky rok podľa §7 odst. 5 KStG. Základ dane je zdaňovaný sadzbou 25%. Špeciálna sadzba dane 12,5% sa používa na niektoré investičné príjmy súkromných nadácií. U akciových spoločností a spoločností s ručením obmedzeným existuje minimálna daň, ktorú sú tieto typy spoločnosti povinné odvieť za dané zdaňovacie obdobie. U akciovej spoločnosti je minimálna hranica 3 500 eur a u spoločnosti s ručením obmedzeným 1 750 eur (5% minimálnej výšky základného kapitálu). Banky a poisťovne musia minimálne odvieť na daniach 5 452 eur.

4.2.1. Príjmy

KStG neobsahuje definíciu zdaniteľného príjmu, ale odkazuje v § 7 odst.2 na definíciu uvedenú v EStG. EStG uvádza niekoľko kategórií príjmov do ktorých sú radené jednotlivé zdaniteľné príjmy.

EStG uvádza pre rezidentov nasledujúcich 7 kategórií:

- príjmy z poľnohospodárstva a lesníctva
- príjmy zo služieb
- príjmy z podnikania
- príjmy zo zamestnania
- príjmy z kapitálových investícií
- príjmy z nájomného, finančného prenájmu a licenčných poplatkov

- ostatné príjmy

Vo všeobecnosti môžeme povedať, že právnické osoby môžu mať príjmy zo všetkých vyššie uvedených činností, avšak KStG v ustanovení §7 odst.3 uvádza, že príjmy právnických osôb, ktoré musia podľa pravidiel rakúskeho obchodného zákonníku viesť podvojné účtovníctvo musia spadať do kategórie príjmy z podnikania. Do tejto kategórie spadajú príjmy z akéhokoľvek podnikania s výnimkou kvalifikovaných služieb.

EStG taktiež uvádza kategórie príjmov fyzických osôb, ktoré sú zdaniteľnými príjmami pre nerezidentov. Tento zoznam zdaniteľných príjmov sa použije podobne aj pre právnické osoby: nerezidentov. V tomto prípade sú tieto kategórie nasledujúce.

- príjmy z poľnohospodárstva a lesníctva získané v Rakúsku
- príjmy z osobne vykonaných služieb získaných zo zdrojov v Rakúsku
- príjmy z podnikania-predovšetkým príjmy dosahované stálou prevádzkou umiestnenou na území Rakúska a príjmy z nehnuteľného majetku umiestneného v Rakúsku
- príjmy zo zamestnania
- príjmy z kapitálových investícií
- príjmy z finančného prenájmu, príjmy z patentov
- príjmy zo špekulatívnych kapitálových výnosov, pokiaľ sú získané z prevodu nehnuteľností alebo práv spojených s nehnuteľnosťami
- príjmy z prevodu kvalifikovanej účasti na spoločnosti, pokiaľ táto účasť bola držaná na spoločnosti so sídlom v Rakúsku

EStg ďalej uvádza aj jednotlivé príjmy, ktoré spadajú pod tieto kategórie a za akých podmienok sa to tak deje.

4.2.2. Príjmy oslobodené

Príjmy oslobodené od DPPO sú upravené v KStG ale aj v EStG. Za takéto príjmy môžeme označiť dividendy a iné podiely na zisku vyplácané medzi materskou a dcérinou spoločnosťou, niektoré príjmy súkromných nadácií, za určitých podmienok príjmy vzniknuté pri fúziách a iných premenách spoločností. Výnosy z kapitálu vzniknuté z účasti na spoločnosti sú od dane oslobodené pokiaľ poskytovateľ aj príjemca sú rezidentami Rakúska.

Kapitálové výnosy, ktoré plynú z účasti na spoločnosti sú za určitých podmienok oslobodené taktiež u materských a dcériných spoločnostiach, kde každá spoločnosť je rezidentom iného členského štátu Európskej Únie. Prvou podmienkou je, že účasť na spoločnosti musí byť minimálne 10%. Ďalšou podmienkou je skutočnosť, že materská spoločnosť je podľa zákona povinná viesť účtovníctvo podľa pravidiel rakúskeho obchodného zákonníku (družstvá, vzájomné poisťovne, sporiteľne) alebo je materská spoločnosť zahraničnou spoločnosťou, ale pre účely zdanenia je považovaná za rezidenta Rakúska. Ďalšími podmienkami sú nutnosť nepretržitej držby podielu na spoločnosti aspoň jeden rok a povinnosť zahraničnej dcérinej spoločnosti mať právnu formu, ktorú uvádza smernica o materských a dcériných spoločnostiach, alebo mať podobnú právnu formu ako spoločnosti založené podľa rakúskeho obchodného zákonníku. Kapitálové zisky z podielov na zahraničných spoločnostiach sú od dane taktiež oslobodené. KStG uvádza, že takéto príjmy nebudú oslobodené pokiaľ by príjem v zahraničí podliehal dani podstatne nižšej ako by podliehal v Rakúsku a pokiaľ by hlavným cieľom zahraničnej spoločnosti bolo získať úrok, príjem z finančného prenájmu hnuteľných vecí alebo prevedenie práv na spoločnosť. Pokiaľ nie je splnená podmienka držby minimálne 10% na základnom kapitále zahraničnej spoločnosti je možnosť príjmy taktiež oslobodiť pokiaľ má dcérina spoločnosť v zahraničí právnu formu uvedenú v smernici č.90/435/CEE, štát v ktorom je dcérina spoločnosť rezidentom je členom Európskeho hospodárskeho priestoru, má podobnú právnu formu ako rakúske spoločnosti a je zaistená účinná výmena informácií medzi štátom, kde má dcérina spoločnosť sídlo a Rakúskom.

4.2.3. Výdaje

Všeobecne sú za uznateľné výdaje v základe dane považované výdaje súvisiace s dosiahnutím, zaistením a udrжанím zdaniteľných príjmov. KStG uvádza iba niektoré takéto výdaje v §11 (napr. príspevky na vytváranie rezerv). KStG predovšetkým odkazuje na úpravu uznateľných výdajov v EStG. EStG ich uvádza v § 4 odst.4. Medzi uznateľné výdaje patri napríklad úhrady zamestnancom.

Okrem priamych platieb zamestnancom si môžu zamestnávateľia uplatniť výdaje na zamestnanecké benefity (príspevky na penzijné plány, zdravotné, úrazové a životné poistenie, stravovanie, poskytovanie služobných automobilov a iné). V niektorých prípadoch sú tieto výdaje limitované zákonom alebo iným predpisom. 20% z výdajov je možné odčítať

v súvislosti s odborným vzdelávaním a školením zamestnancov. Uznateľné sú aj úroky z pôžičiek a iných dlhov platených tretím osobám. Sú to úroky, ktoré hospodársky súvisia s akýmkoľvek príjmom, pokiaľ ich avšak zákon explicitne neoznačuje ako neuznateľné. Úrokové platby akcionárom alebo spriazneným osobám podliehajú princípom tržného odstupu, čiže vo všeobecnosti povedané musia byť v takej výške ako keby boli platené medzi nezávislými osobami. Pokiaľ je úrok z pôžičiek poskytnutým akcionárom alebo pobočkami spoločnosti príliš vysoký môže byť považovaný za tzv. „skryté rozdelenie zisku“. V tomto prípade by takýto úrok uznateľný nebol.

Všeobecne sú uznateľné taktiež platené licenčné poplatky. Aj tu sa však uplatňuje pravidlo ako u úrokov, pokiaľ sú tieto poplatky neprimerane vysoké. Uznateľnosť je obmedzovaná u tantiém takou formou, že je možné uplatniť 50% výdajov na výplaty členom dozorných a správnych rád. Iba jedna štvrtina z úhrad platených členom predstavenstva, ktorí nemajú postavenie manažérov spoločnosti je daňovo uznateľným výdajom. Percentuálne rovnako sú obmedzené výdaje na cestované náhrady poskytnuté týmto osobám pokiaľ prekročia nezdaniteľnú čiastku stanovenú EStG. V základe dane je možné uznať 25% výdajov na výskum a vývoj robený systematicky a využívajúc vedecké metódy. Cieľom musí byť zvýšiť poznanie, rovnako tak vyvinúť nové využitie pre tieto poznatky. Federálne ministerstvo financií určuje kritéria pre tieto výdaje, aby boli uznateľné. KStG uvádza v § 12 taxatívny zoznam výdajov, ktoré nie je možné uplatňovať pre potreby stanovenia základu dane. Patria sem napr.: výdaje vzniknuté pri založení a vzniku spoločnosti, výdaje na reprezentáciu, ktoré definuje EStG v §20 odst. 1, bod 3 ako výdaje na reprezentáciu a propagáciu podniku. Polovica týchto výdajov však môže byť uznaná v základe dane pokiaľ poplatník preukáže, že tieto výdaje súvisia s príjmami a sú vynaložené prevažne pre obchodné a profesijné účely. Ďalej medzi tieto výdaje zákon radí náhrady škody, daň z príjmu a iných osobných daní a spotrebné dane platené v súvislosti s neuznateľnými výdajmi. Ďalej nie je možné uplatniť výdaje vynaložené na príjmy oslobodené od DPPO a súvisiace s kapitálovými príjmami, ktoré sú zdanené zrážkovou daňou.

4.2.4. Odpisy

Odpisovať môžeme všetky aktíva, ktoré sú využívané k podnikaniu. Nie je možné odpisovať iba tie, ktorých hodnota opotrebovaním neklesá. Odpisovať majetok je povinnosť subjektu

a začína sa s ním v dobe, kedy je majetok uvedený do používania. Pokiaľ bol majetok používaný aspoň 6 mesiacov z daného zdaňovacieho obdobia, uplatňuje sa celý ročný odpis. Pokiaľ to tak nebolo uplatňuje sa odpis v polovičnej výške. Odpisovanie majetku upravuje iba EStG a tieto pravidlá sú použiteľné aj pre právnické osoby.

Subjekty-odpis

K odpisovaniu majetku je oprávnený iba vlastník.

Z čoho sa odpisuje

Základňou pre odpisovanie je obstarávacia cena majetku alebo výrobné náklady. Obstarávacia cena zahrňuje súvisiace výdaje ako sú dovozné clo, poistenie, doprava a pod. Pokiaľ poplatník nadobudol majetok bezúplatne, potom sa ako základňa pre odpisovanie použije cena, za ktorú by bolo možné takýto majetok obstarat' v dobe takéhoto prevodu. Hnuteľný majetok ktorého obstarávacia cena nepresiahne 400 eur je možné odpísať jednorazovo v roku obstarania.

Spôsob odpisovania

V Rakúsku je povolení iba metóda rovnomerného odpisu. Všeobecne sa odpisuje každý rok po dobu životnosti aktíva rovnaká čiastka. Hoci sa vytvorili pravidla pre stanovenie doby životnosti aktíva, môže poplatník preukázať, že v oblasti v ktorej podniká majú aktíva kratšiu alebo naopak dlhšiu životnosť ako v iných porovnateľných oblastiach podnikania. Iba u goodwillu, osobných a kombinovaných osobných resp. úžitkových automobilov zákon určuje dobu životnosti. Pri kúpe spoločnosti je možné goodwill odpisovať 15 rokov. Pokiaľ k jeho nadobudnutiu došlo v rámci premeny spoločnosti potom ho odpisovať nie je možné. U kombinovaných a osobných úžitkových/osobných automobilov sa potom doba životnosti stanoví na osem rokov, či sa už jedná o nové automobily alebo skôr používané. Minister financií môže vydať predpis, ktorý upresňuje čo sa myslí osobným a úžitkovým automobilom. Zvláštne pravidlá sa uplatňujú u automobilov, ktoré sú predmetom zmlúv o prenájme. EStG uvádza ročné odpisové sadzby iba u budov. Stroje a zariadenia sa odpisujú ročne sadzbou 10%. Nasledujúca tabuľka uvádza ročné odpisové sadzby.

Tabuľka 12 Ročné odpisové sadzby v %

Druh majetku	Odpisová sadzba
stroje a zariadenia	10
obchodné budovy a budovy využívané k poľnohospodárstvu a lesníctvu	3
Budovy bánk a poisťovní	2,5
ostatné budovy	2

Zdroj: § 8 odst. 1 EStG, vlastné spracovanie

EStG uvádza, aby mohla byť u budov, ktoré slúžia k obchodným činnostiam a budov, ktoré sú užívané k poľnohospodárstvu a lesníctvu použitá odpisová sadzba 3%, musia tieto budovy slúžiť k obchodným aktivitám aspoň z 80%. Podniková budova sa odpisuje 3% sadzbou po dobu 33,3 rokov pokiaľ je využívaná priamo k obchodovaniu alebo podnikaniu. Je možné použiť aj kratšiu dobu odpisovania (nesmie byť ale kratšia ako 20 rokov) pokiaľ to vysvetľujú technické alebo ekonomické okolnosti. U budov, ktoré využívajú poisťovne a banky a budovy, kde sa poskytujú podobné služby (napr. sprostredkovanie úverov) je možné odpisovať sadzbou 3% pokiaľ sú aspoň z 80% využívané pre styk so zákazníkmi. EStG taktiež uvádza, že pre ťažobné spoločnosti, lomy a ostatné obchodné činnosti, ktoré vyžadujú spotrebu kapitálových aktív je možné odpočítat straty z obnoviteľných zdrojov.

4.2.5. Zvláštne výdaje

Zvláštne výdaje upravuje aj pre potreby právnických osôb EStG v § 18, ktorý vymedzuje zvláštne výdaje pre fyzické osoby. Medzi tie, ktoré sú relevantné pre právnické osoby patria:

- podľa §18 odst.1, bod1. ročné splátky a pravidelné platby, pokiaľ sú platené z titulu nákupu aktív za spravodlivú a primeranú cenu, a to v obmedzenej výške (odčítateľné sú iba pokiaľ prekročí celková platená čiastka hodnotu protiplnení)
- podľa § 18odst. 1, bod 7 sú do výšky 10% príjmu zisteného za bežný rok odčítateľné dary. Jedná sa iba o dary, ktoré sú poskytnuté uznaným organizáciám uvedeným v §4 odst.4, body 5. a 6. EStG, napr.: štátnym výskumným

a vzdelávacím inštitúciám , rakúskej národnej knižnici, verejným múzeom a pod.

- daňové straty

Straty, ktoré vznikli v jednej kategórii príjmov môžu byť odčítané z finančného výsledku v inej kategórii príjmov v rámci jedného zdaňovacieho obdobia. Takáto kompenzácia však nie je dovolená, pokiaľ strata vznikla z podnikania, ktorého predmetom je prevažne správa nehnuteľného majetku alebo prenájom. Tieto straty môžu byť započítané iba proti budúcim ziskom z takéhoto podnikania (rovnakého predmetu podnikania). Straty vzniknuté v zahraničí, ktoré nemôžu byť započítané proti zahraničným ziskom, môžu byť započítané proti tuzemským ziskom aj za situácie, kedy je medzi krajinami uzatvorená zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá využíva metódu vyňatia. Pokiaľ sa ale v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach uplatní strata vzniknutá v zahraničí v tomto inom štáte alebo tu vznikne takáto možnosť, tak potom bude musieť byť daná daň v tuzemsku dodatočne uhradená – o čo bola predtým uplatnením zahraničnej straty znížená.

Obchodné straty (z poľnohospodárstva, z lesníctva a z podnikania), ktoré nemôžu byť v danom roku odčítané z iných príjmov je možné preniesť do nasledujúcich rokov. Je ich možné uplatniť do výšky 75% celkového príjmu bežného roku. Znamená to, že minimálne 25% z celkového príjmu bežného roku bude zdanené DPPO. Vzniknutú stratu je možné previesť do ďalších období bez časového obmedzenia, pokiaľ poplatník účtuje podľa pravidiel podvojného účtovníctva. Pokiaľ je strata počítaná podľa zásad jednoduchého účtovníctva, čiže tak, že poplatník vo svojom účtovníctve sleduje aktuálny príjem a výdaj peňažných prostriedkov daného obdobia, je prenos straty do nasledujúcich rokov limitovaný na 3 roky. V Rakúsku sa uplatňuje pravidlo, ktoré umožňuje vyrovnanie zisku a strát rôznych spoločností, pokiaľ sú súčasťou tzv. skupiny. Kapitálovo spojené osoby môžu využívať tzv. skupinové zdanenie (daň za celú skupinu sa zisťuje na úrovni materskej spoločnosti § 9 KStG) od roku 2005 kedy v Rakúsku prebehla rozsiahla daňová reforma. Podmienkami pre možnosť využitia výhodnejšieho zdanenia v rámci skupiny sú:

- materská spoločnosť je rezidentom Rakúska alebo je zahraničnou spoločnosťou, ktorá má v Rakúsku registrovanú stálu provozovnu
- materská spoločnosť drží priamo alebo nepriamo minimálne 50% podielu na

základnom kapitále a hlasovacích právach všetkých členov skupiny

- skupina musí existovať a fungovať najmenej 3 roky

5. Porovnanie pravidiel pre stanovenie základu dane a vplyv jeho konštrukcie na daňové zaťaženie

Legislatívne pravidla pre porovnanie základu dane DPPO sa medzi krajinami značne líšia či už ide o subjekty, príjmy atď.

5.2. Odlišnosti a podobnosti v pravidlách vzťahujúcich sa k základu dane

Pravidlá pre zdanenie právnických osôb sú pravidlá upravené v daňových zákonoch tej ktorej krajiny, prípadne tieto daňové zákony odkazujú na iné predpisy.

5.1.1. Subjekty

Prvý rozdiel je možné badať už pri vymedzení subjektov, ktoré dani podliehajú. Daňové zákony Slovenska a Rakúska priamo vymedzujú subjekty, ktoré podliehajú dani resp. priamo určujú vlastnosti, ktoré subjekty musia mať. V Českej republike je nutné vychádzať z definície právnických osôb uvedenej v občianskom zákonníku. Tabuľka ukazuje, ktoré subjekty v jednotlivých krajinách podliehajú zdaneniu DPPO.

Tabuľka 13 Zdaňované subjekty

Česká republika	Slovensko	Rakúsko
Akciová spoločnosť	Verejná obchodná spoločnosť	Akciová spoločnosť
Spoločnosť s ručením obmedzeným	Spoločnosť s ručením obmedzeným	Spoločnosť s ručením obmedzeným
Komanditná spoločnosť	Komanditná spoločnosť	Družstvá
Družstvá	právnická osoba založená podľa práva EÚ	Združenia
Politické strany a hnutia	Akciová spoločnosť	Súkromné nadácie
Štátne fondy	Družstvá	

Zdroj: § 25 odst. 4 EStG, §17 odst.1 ZDP 2017 vlastné spracovanie

V Českej republike podliehajú obmedzenému zdaneniu nepodnikateľské subjekty a to spôsobom, že sú zdaňované iba príjmy z podnikateľských činností. Rakúsko od DPPO

oslobodzuje spoločensky prospešné, dobročinné a cirkevné zariadenia, štátne monopoly a finančné inštitúcie.

5.1.2. Základ dane

V krajinách sa základ dane stanovuje odlišne. V Českej republike, na Slovensku a v Rakúsku vychádza daňový základ z účtovného výsledku hospodárenia, ktorý je potom pre zistenie základu dane ďalej upravovaný (predovšetkým o oslobodené príjmy, príjmy zdanené zážkou a o daňové účtovné náklady, ktoré nie sú uznateľné). Od upraveného základu dane v takejto forme sa odčítajú v ČR a na Slovensku položky, ktoré sú odčítateľné od daňového základu. V Rakúsku odčítame zvláštne výdaje. V krajinách je zdaňovacím obdobím kalendárny rok. Je možnosť si zvoliť si za zdaňovacie obdobie aj hospodársky rok.

V krajinách sa uplatňuje lineárna sadzba dane. V Českej republike to je 19%, na Slovensku to je 21% a v Rakúsku sa vo všeobecnosti právnické osoby zdaňujú sadzbou 25%.

5.1.3. Príjmy

Relatívne veľké rozdiely sa vyskytujú aj pri vymedzení zdaniteľných príjmov. V Českej republike sú príjmy definované predovšetkým negatívne. To isté platí pre definíciu príjmov na Slovensku. Vo všeobecnosti ZDP vymedzuje zdaniteľné príjmy ako príjmy zo všetkej činnosti a s nakladaním s majetkom pokiaľ zákon nestanoví inak. ZDP vymenováva príjmy, ktoré sú vyňaté z predmetu dane, ktoré sú oslobodené od dane a taktiež príjmy, ktoré sa nezahrňujú do základu dane. Rakúsko uvádza kategórie príjmov, ktoré sú predmetom zdanenia. V rakúskom zákone sú uvedené taktiež príjmy oslobodené od dane a príjmy, ktoré sa zdaňujú zážkovou daňou.

V nasledujúcej tabuľke je možné vidieť, ktoré príjmy sú v daných krajinách zdaniteľné , ktoré sú oslobodené a príjmy, ktoré sú samostatným základom dane. Tabuľka obsahuje príjmy, ktoré sú z pohľadu poplatníka najdôležitejšie.

Tabuľka 14 Prehľad príjmov

	Česká republika	Slovensko	Rakúsko
Obchodné zisky	zdaniteľné	zdaniteľné	zdaniteľné
Úroky	zväčša oslobodené	zdaniteľné	zdaniteľné
Licenčné poplatky	zvláštna sadzba 15%	zdaniteľné	zdaniteľné
Nájomné	zvláštna sadzba dane 15%	zdaniteľné	zdaniteľné
Dividendy	zvláštna sadzba dane (15% pokiaľ sa jedná o dividendy zo zahraničia) inak oslobodené	nie sú predmetom dane	oslobodené
Dividendy medzi materskou a dcérinou spoločnosťou	oslobodené	oslobodené	oslobodené

Zdroj: ZDP, EStG, ZDP (SK)

Tabuľka ukazuje druhy príjmov, ktoré sú relevantné pre právnické osoby. Ako tabuľka popisuje tak iba v obchodných ziskoch a v dividendách medzi materskou a dcérinou spoločnosťou je zdanenie totožné. Dividendy medzi materskou a dcérskou spoločnosťou sú oslobodené v dôsledku prijaté smernice Rady č. 2003/123 / EC o spoločnom systéme zdaňovania materských a dcérskych spoločností rôznych členských štátov. Česká republika, Slovensko a aj Rakúsko sú súčasťou EÚ a všetky krajiny túto smernicu implementovali do svojich právnych predpisov.

5.1.4. Výdaje

O všetkých krajinách je možné vo všeobecnosti povedať, že výdaje, ktoré je možné uplatniť v základu dane súvisia s dosiahnutím, zaistením alebo udrжанím zdaniteľných príjmov. Podobnú definíciu obsahuje daňový zákon v každej sledovanej krajine. Okrem takejto definície samozrejme zákon určuje presné výdaje, ktoré je možné považovať za takéto výdaje. Zákon vymenovávajú aj výdaje, ktoré v základu dane nie je možné uznať. Pri

niektorých uznateľných výdajov sú uvedené podmienky, ktoré musia byť pre uznateľnosť splnené, niekedy aj limity do ktorých je výdaj možné zahrnúť. Nasledujúce tabuľky zobrazujú výdaje, ktoré jednotlivé zákony povoľujú uplatniť v základu dane a taktiež tie, ktoré naopak zakazujú.

Tabuľka 15 Daňovo uznateľné výdaje

Česká republika	Slovensko	Rakúsko
Odpisy hmotného majetku Poistné Poistné na sociálne a zdravotné poistenie platené zamestnávateľom za zamestnanca Nájomné Výdaje vo vzťahu zamestnanec-zamestnávateľ (stravovanie, odborný rozvoj, pracovné cesty) Účtovné odpisy hmotného a nehmotného majetku Zmluvné pokuty, penále	Odpisy hmotného a nehmotného majetku Poistné na sociálne a zdravotné poistenie platené zamestnávateľom za zamestnanca Nájomné Výdaje vo vzťahu zamestnanec-zamestnávateľ (stravovanie, odborný rozvoj, pracovné cesty) Úroky z úverov Účtovné odpisy hmotného a nehmotného majetku	Daňové odpisy Príspevky na vytváranie rezerv Poistné na sociálne a zdravotné poistenie platené zamestnávateľom za zamestnanca Výdaje vo vzťahu zamestnanec-zamestnávateľ (stravovanie, odborný rozvoj, pracovné cesty) Úroky z úverov a pôžičiek Tantiémy a pracovné cesty u riadiacich a dozorných orgánov

Zdroj: ZDP, EStG, ZDP (SK)

Tabuľka 16 Daňovo neuznateľné výdaje

Česká republika	Slovensko	Rakúsko
Výdavky na obstaranie hmotného a nehmotného majetku Technické zhodnotenie Tantiémy	Náklady na reprezentáciu Výdavky na osobnú potrebu SZČO Prirážky a úroky týkajúce sa dane z príjmov	Úroky považované za skryté rozdelenie zisku Daň z príjmov a iné osobné dane + v určitých prípadoch aj daň spotrebná

Výdaje na reprezentáciu Manká a škody Výdavky súvisiace s držbou podielu materskej spoločnosti na dcérskej Zostatková cena majetku pokiaľ bol bezúplatne prevedený	Výdaje na reprezentáciu Pokuty a penále okrem pokút zakotvených v zmluvách, ktoré boli ale aj zaplatené Výdavky, ktoré slúžili na dosiahnutie nedaňových príjmov Výdavky súvisiace s držbou podielu materskej spoločnosti na dcérskej	Výdavky vynaložené na oslobodené príjmy a príjmy zdaňované zrážkovou daňou Náhrady škody Výdavky na reprezentáciu (za istých podmienok možno 50% týchto výdavkov uznať v základe dane) Administratívne výdavky na založenie a vznik spoločnosti
---	--	--

Zdroj: ZDP, EStG, ZDP (SK)

Ako môžeme vidieť v tabuľkách číslo 15 a 16 tak vo výdajoch jednotlivých krajín existujú rozdiely ale dajú sa tam nájsť aj výdaje, ktoré majú rovnaký charakter.

5.1.5. Odpisy

V odpisových skupinách krajín sa taktiež nachádzajú značné rozdiely. Česká republika oproti ostatným krajinám uvádza rozsiahle pravidla v ZDP. V Českej republike sa odpisuje rozdielne nehmotný a hmotný majetok, uplatňujú sa ročné a mesačné odpisy, zatriedujeme majetok do jednotlivých skupín- pre tie platia rôzne odpisové koeficienty, rozdielne minimálne doby odpisovania, je umožnených niekoľko metód odpisovania majetku (zrýchlené, rovnomerné, časové, mimoriadne a výkonové odpisy). Slovenský ZDP taktiež umožňuje poplatníkom viacero druhov odpisov: rovnomerné, zrýchlené. Zrýchlené odpisovanie je umožnené iba pri majetku, ktorý je zaradený v druhej resp. v tretej odpisovej skupine. V Rakúsku sa uplatňuje iba ročný odpis, povolená je iba metóda rovnomerného odpisovania a majetok sa odpisuje po dobu životnosti daného aktíva. Tabuľka č. 17 uvádza prehľad odpisovaného majetku, odpisových sadzieb a prípadných stanovených dôb odpisovania a uplatňovania spôsobu odpisovania v ČR, na Slovensku a v Rakúsku. Pri detailoch o ČR sú údaje pre prehľadnosť a porovnanie uvedené pri spôsobe rovnomerného odpisovania (bez odpisovania zo zvýšenej vstupnej ceny).

Tabuľka 17 Daňovo uznateľné odpisy

	Česká republika	Slovensko	Rakúsko
Spôsob odpisovania	rovnomerný, zrýchlený, mimoriadny, časový, výkonový	rovnomerný, zrýchlený	rovnomerný
Odpisovaný majetok, odpisová sadzba a doby odpisovania podľa národnej legislatívy	počítače a kancelárske stroje 1. rok 20%, ďalšie roky 40%, min. 3 roky stroje a zariadenia vrátane poľnohospodárskych, automobily 1. rok 11%, ďalšie roky 22,25%, min. 5 rokov kovové a železné konštrukcie, lode, kotly 1. rok 5,5%, ďalšie roky 10,5%, min. 10 rokov budovy z dreva, stožiare 1. rok 2,15%, ďalšie roky 5,15%, min. 20 rokov priemyselné budovy, cesty, byty 1. rok 1,4%, ďalšie roky 3,4%, min. 30 rokov administratívne budovy a hotely 1. rok 1,02%, ďalšie roky 2,02%, min. 50 rokov softvér 36 mesiacov (3	motorové vozidlá, kancelárske stroje a počítače 4 roky motory, chladiace a mraziace zariadenia, niektoré výrobné stroje a zariadenia 6 rokov majetok technologického charakteru, turbíny, pece 8 rokov montované budovy z betónu a kovov, klimatizačné zariadenia, výtahy 12 rokov výrobné a obchodné budovy a stavby 20 rokov bytové a administratívne budovy a stavby 40 rokov	obchodné budovy a budovy využívané v poľnohospodárstve 3%. 33,3 rokov budovy bánk a poisťovní 2,5% ostatné budovy 2% motorové vozidlá min. 8 rokov goodwill 15 rokov

	roky) ostatný nehmotný majetok 72 mesiacov (6 rokov) (U nehmotného majetku tieto doby odpisovania platia pokiaľ nie je právo na využitie obmedzené na dobu určitú)		
--	---	--	--

Zdroj: ZDP, EStG, ZDP (SK)

Vo všetkých krajinách sú odpisy upravené v daňových zákonoch. Základňou pre odpisovanie je vstupná cena daného majetku. Vo všetkých krajinách je vstupnou cenou obstarávacía cena (obstarávacía cena + súvisiace náklady). Majetok môžu odpisovať predovšetkým ich vlastníci. Krajiny povoľujú uplatňovať odpisy taktiež nájomcom daného majetku. V ČR a na Slovensku je odpisovanie možnosťou a nie povinnosťou ako v Rakúsku. V Rakúsku sa povinne odpisujú všetky aktíva, ktoré sú užívané k podnikaniu s výnimkou tých, ktorých hodnota opotrebovaním neklesá.

5.1.6. Položky snížující základ dane

Položky, ktorých cieľom je znížiť základ dane sú uvedené v tabuľke č. 16

Tabuľka 18 Položky snížující základ dane

Česká republika	Slovensko	Rakúsko
daňová strata výdaje na realizáciu projektu vývoja a výskumu dary (10% max základu dane zníženého o odpočty)	daňová strata výdaje na realizáciu projektu vývoja a výskumu	daňová strata niektoré dary (10%) splátky platené na splatenie nakúpených aktív

Zdroj: ZDP, EStG, ZDP (SK)

Daňová strata je položka, ktorá znižuje základ dane vo všetkých krajinách. V ČR a v Rakúsku sa do týchto položiek ešte zahrňujú aj niektoré dary. Slovensko a ČR majú spoločné, že výdaje na realizáciu projektu vývoja a výskumu taktiež znižujú základ dane. V Rakúsku je možné za určitých podmienok uplatniť ako zvláštny výdaj splátky platené na splatenie nakúpených aktív. Položka dary je viazaná na splnenie zákonných podmienok, aby bola uplatniteľná. V ČR sa musí jednať o dary na všeobecné prospešné účely vymedzené zákonom. V Rakúsku musí ísť o dary poskytnuté zákonom určené organizácií. V nasledujúcej časti bude ozrejmená situácia ohľadom daňovej straty kvôli faktu, že ich úprava a uplatniteľnosť sa medzi krajinami značne líši. Tabuľka č.19 zobrazuje základné pravidlá pre uplatnenie daňovej straty.

Tabuľka 19 Pravidlá pre uplatnenie daňovej straty

	Česká republika	Slovensko	Rakúsko
uplatniteľná výška	100%	100%	75%

časová uplatniteľnosť	5 rokov- dopredu	4 roky-prenos dopredu rovnomerne	bez časového limitu - prenos dopredu, ak daňovník uplatňuje zásady podvojného účtovníctva (ak jednoduchého účtovníctva, potom len 3 roky)
ďalšie podmienky pre uplatniteľnosť	nedošlo k podstatnej zmene v zložení osôb, ktoré sa priamo zúčastňujú na imaní alebo kontrole Nemôžu uplatniť nepodnikateľské subjekty	nedošlo k podstatnej zmene v zložení osôb, ktoré sa priamo zúčastňujú na imaní alebo kontrole Nemôžu uplatniť nepodnikateľské subjekty	
uplatniteľnosť strát iných spoločností	nie	nie	uplatniteľnosť strát v rámci skupiny (rezidenti aj nerezidenti + určitá výška podielu na základnom imaní a hlasovacích právach)

Zdroj: ZDP, EStG, ZDP (SK)

Iba Rakúsko obmedzuje výšku uplatniteľnej straty a to spôsobom, že je možné uplatniť 75% príjmov bežného roku v ktorom sa strata uplatňuje. Ostatné krajiny umožňujú prevedenie celej straty do nasledujúcich období- Česká republika do 5 rokov a Slovensko do 4 rokov. Časové obmedzenie v Rakúsku platí na subjekty, ktoré účtujú podľa aktuálneho princípu a to na 3 roky. Česká republika aj Slovensko podmieňujú uplatniteľnosť straty tým, že nesmie dôjsť k zmene osôb podieľajúcich sa na kapitále spoločnosti. Jedná sa ale o zmenu osôb, ktoré sa významným percentom podieľajú na kapitále spoločnosti.

5.2. Modelový príklad

Pre porovnanie daňovej záťaže právnických osôb v jednotlivých krajinách v tejto časti práce vypočítam fiktívny príklad troch spoločností kde každá má sídlo resp. je rezidentom v jednej z popisovaných krajín. Pre lepšiu názornosť bude príklad počítaný v **eurách** a v príjmoch a výdajoch sa obmedzíme na niektoré druhy. Spoločnosti majú právnu formu akciovej spoločnosti a majetok sa odpisuje rovnomerným spôsobom.

Príklad: Spoločnosť v zdaňovacom období roku 2017 vykázala nasledujúce položky.

- tržby za predaj tovaru 10 000 000 EUR
- úrokové príjmy nesúvisiace s podnikateľskou činnosťou 30 000 EUR
- prijaté dividendy od dcérskej spoločnosti v tuzemsku- 100% podiel 400 000 EUR
- prijaté nájomné za prenájom nebytového priestoru 200 000 EUR
- spotreba materiálu za 2 300 000 EUR
- náklady na energie 400 000 EUR
- Mzdy zamestnancov 1 600 000 EUR
- poistné na sociálne poistenie 550 000 EUR
- vyplatené členom predstavenstva 200 000 EUR
- firemné akcie za účelom stretnutia sa s obchodnými partnermi 15 000 EUR
- za práva na užitie patentových práv získala spoločnosť 500 000 EUR
- výskum a vývoj 700 000 EUR (výdaje splňujú podmienky dané zákonom)
- dar 50 000 EUR
- zaplatená daň z príjmu vo výške 250 000 EUR

Od roku 2016 vlastní spoločnosť priemyselnú budovu a jednu administratívnu- každú zaobstarala za 3 000 000 EUR, vlastní zariadenia a stroje so vstupnou cenou 1 600 000 EUR, služobné motorové vozidlá s obstarávacou cenou 70 000 EUR. Na obstaranie tohto majetku si vzala od banky úver vo výške 3 500 000 EUR a na úrokoch za tento úver v roku 2016 zaplatila 180 000 EUR. V roku 2015 spoločnosť vykázala stratu vo výške 400 000 EUR a prvýkrát ju daňovo uplatní v roku 2017. Dcérska spoločnosť- 100% podiel v Nemecku dosiahla straty 300 000 EUR.

5.2.1. Česká republika

Tabuľka 20 Príjmy rezident ČR (EUR)

Príjmy celkom	11 130 000
z toho:	
oslobodené príjmy	400 00
príjmy nezahrňované do základu dane	700 000
Výdaje celkom	6 820 575
z toho:	
daňovo uznateľné výdaje vrátane odpisov	6 305 575
daňovo neuznateľné výdaje	515 000

Zdroj: vlastný výpočet z modelového príkladu

Daňové odpisy- pre lepšie porovnanie používam rovnomerný spôsob odpisovania

Priemyselná budova: vstupná cena 3 000 000 EUR, odpisová skupina č. 5

odpis za 2. rok = $(3.000.000 * 3,4) / 100 = 102.000$ EUR

Administratívna budova: vstupná cena 3 000 000 EUR, odpisová skupina č. 5

odpis za 2. rok = $(3.000.000 * 3,4) / 100 = 102.000$ EUR

Stroje a zariadenia: 1 600 000 EUR, odpisová skupina č. 2

odpis za 2. rok = $(1.600.000 * 22,25) / 100 = 356 000$ EUR

Motorové vozidlá: vstupná cena EUR 70.000, odpisová skupina č. 2^[LSEP]

odpis za 2. rok = $(70.000 * 22,25) / 100 = 15 575$ EUR

Daňové odpisy celkom: 575 575 EUR

Tabuľka 21 Výpočet daňovej povinnosti rezident ČR (EUR)

Účtovný výsledok hospodárenia	4 309 425
- príjmy oslobodené a nezahrňované do ZD	1 100 000
+ daňovo neuznateľné výdaje	515 000

upravený výsledok hospodárenia (ZD)	3 724 425
odčítateľné položky celkom	1 100 000
daňová strata	400 000
100% výdajů na výskum	700 000
ZD upravený o odčítateľné položky	2 624 000
dar (do max. 5% z upraveného ZD)	131 200
Základ daně	2 492 800
DPPO (za rok 2017 činí sadzba daně 19%)	473 632

Zdroj: vlastný výpočet z modelového príkladu

Položky zdaňované zvláštnou sadzbou dane: ^[1]_[SEP]

licenčné poplatky (15% z 500.000) = EUR 75 000

nájomné (15% z 200.000) = EUR 30 000 ^[1]_[SEP]

CELKOVÁ DAŇOVÁ POVINNOSŤ spoločnosti =

(473 632 + 75 000 + 30 000) = 578 632 EUR

5.2.2. Rakúsko

Tabuľka 22 Príjmy rezident Rakúsko (EUR)

Príjmy celkom	11 130 000
z toho:	
oslobodené príjmy	400 000
Výdaje celkom	6 563 750
z toho:	
daňovo uznateľné výdaje vrátane odpisov	5 623 750
daňovo neuznateľné výdaje	940 000

Zdroj: vlastný výpočet z modelového príkladu

Priemyselná budova: vstupná cena 3 000 000 EUR, odpisová sadzba 3 %

odpis za 2. rok = $(3.000.000 * 3) / 100 = 90\,000$ EUR

Administratívna budova: vstupná cena 3 000 000 EUR, odpisová sadzba 2 %

odpis za 2. rok = $(3.000.000 * 2) / 100 = 60\,000$ EUR

Stroje a zariadenia: 1 600 000 EUR, odpisová sadzba 10 %

odpis za 2. rok = $(1.600.000 * 10) / 100 = 160\,000$ EUR

Motorové vozidlá: vstupná cena EUR 70.000, odpisová sadzba 12,5 %

odpis za 2. rok = $(70.000 * 12,5) / 100 = 8\,750$ EUR

Daňové odpisy celkom: 318 750EUR

Tabuľka 23 Výpočet daňovej povinnosti rezident Rakúsko (EUR)

Účtovný výsledok hospodárenia	4 566 250
- príjmy oslobodené a nezahrňované do ZD	400 000
+ daňovo neuznateľné výdaje	940 000
upravený výsledok hospodárenia (ZD)	5 106 250
odčítateľné položky celkom	750 000
daňová strata	700 000
dary	50 000

ZD upravený o odčítatelné položky	4 355 825
DPPO (za rok 2017 činí sazba daně 25%)	1 088 956

Zdroj: vlastní výpočet z modelového příkladu

CELKOVÁ DAŇOVÁ POVINNOST společnosti = 1 088 956 EUR

5.2.3. Slovensko

Tabuľka 24 Príjmy rezident Slovensko (EUR)

Príjmy celkom	11 130 000
z toho:	
oslobodené príjmy	500
príjmy nezahrňované do základu dane	430 000
Výdaje celkom	6 754 167
z toho:	
daňovo uznateľné výdaje vrátane odpisov	6 239 167
daňovo neuznateľné výdaje	315 000

Zdroj: vlastný výpočet z modelového príkladu

Priemyselná budova: vstupná cena 3 000 000 EUR, odpisová skupina č. 5

odpis za 2. rok = $(3.000.000 / 20) * 12 / 12 = 150\,000$ EUR

Administratívna budova: vstupná cena 3 000 000 EUR, odpisová skupina č. 6

odpis za 2. rok = $(3\,000\,000 / 40) = 75\,000$ EUR

Stroje a zariadenia: 1 600 000 EUR, odpisová skupina č. 2

odpis za 2. rok = $(1\,600\,000 / 6) = 266\,667$ EUR

Motorové vozidlá: vstupná cena EUR 70.000, odpisová skupina č. 1^[1]_{SEP}

odpis za 2. rok = $(70.000 / 4) = 17\,500$ EUR

Daňové odpisy celkom: 509 167 EUR

Tabuľka 25 Výpočet daňovej povinnosti rezident Slovensko (EUR)

Účtovný výsledok hospodárenia	4 375 833
- príjmy oslobodené a nezahrňované do ZD	400 000
+ daňovo neuznateľné výdaje	315 000
upravený výsledok hospodárenia (ZD)	4 290 833
odčítateľné položky celkom	1 100 000

daňová strata	400 000
100% výdajů na výskum	700 000
ZD upravený o odčítateľné položky	3 190 833
DPPO (za rok 2017 činí sadzba daně 21%)	670 074

Zdroj: vlastný výpočet z modelového príkladu

Celková daňová povinnosť spoločnosti = 670 074 EUR

Aj keď je tento príklad zjednodušený oproti reálnej situácii a neumožňuje využiť všetky možnosti daňovej optimalizácie, napriek tomu z neho vyplývajú určité skutočnosti. Z pohľadu poplatníka sa ako daňovo najvýhodnejšou krajinou javí Česká republika. Je to dané hlavne najnižšou sadzbou dane 19% a množstvom uznateľných výdajov oproti ostatným susedným krajinám. Česká republika ponúka aj priaznivú odpisovú politiku. Najmenej priaznivé prostredie pre daňové účely sa nachádza v Rakúsku na základe nášho príkladu. Rakúsko aplikuje na zisky právnických osôb najvyššiu sadzbu dane a oproti ostatným krajinám umožňuje uplatniť iba 25% výdajov na výskum a vývoj. Rakúsku nepomohla ani relatívne priaznivá odpisová politika, ktorá bola najvýhodnejšia z týchto troch krajín.

Záver

Diplomová práca je zameraná na komparáciu daňového základu dane z príjmu právnických osôb v Českej republike, na Slovensku a v Rakúsku. Prvé štyri kapitoly tvoria popisnú časť. V prvej kapitole uvádzam definície jednotlivých pojmov vzťahujúcich sa k základu dane z príjmu korporácií. Druhá až štvrtá kapitola popisuje legislatívnu úpravu základu dane z príjmu korporácií v daných krajinách. V každej z týchto kapitol je dodržaná rovnaká štruktúra, kde najskôr vymedzujem subjekty, ktoré podliehajú dani z príjmu právnických osôb, potom nasleduje všeobecná štruktúra základu dane. V ďalších jednotlivých častiach kapitol je uvedená úprava príjmov, výdajov, odpisov a položiek znižujúcich základ dane. V poslednej piatej kapitole uskutočňujem komparatívnu analýzu legislatívnej úpravy základu dane v jednotlivých krajinách. Taktiež v tejto kapitole je uvedený modelový príklad, ktorý naznačuje daňové zaťaženie v jednotlivých krajinách.

V diplomovej práci pracujem predovšetkým s právnymi predpismi upravujúcimi zdanenie právnických osôb v daných krajinách, využívam cudzojazyčnú literatúru a internetové zdroje. Pre popis základu dane v ČR používam aj knižné publikácie.

Cieľom diplomovej práce bolo porovnanie legislatívnej úpravy základu dane z príjmu právnických osôb a vplyv týchto úprav na daňové zaťaženie právnických osôb v Českej republike, na Slovensku a v Rakúsku. Vedľajšie ciele práce sú zanalyzovanie prvkov základu dane z príjmu právnických osôb v týchto krajinách, zistenie úprav odpisov v krajinách a zhodnotenie dopadu legislatívnych úprav základu dane z príjmov právnických osôb na celkovú daň.

Pri samotnom písaní diplomovej práce sa vyskytlo niekoľko problémov, napriek tomu boli dané ciele naplnené. Najväčší problém bol predovšetkým s nedostatkom podrobnej a aktuálnej literatúry, ktorá upravuje základ dane z príjmu korporácií a taktiež značná neprehľadnosť a komplikovanosť daňových právnych predpisov v jednotlivých krajinách.

V tejto diplomovej práci som dospel k niekoľkým záverom. Zdanenie príjmov fyzických a právnických osôb v Českej republike je obsiahnuté v jednom zákone, a to v zákone č. 586/1992 Zb., v platnom znení. Na Slovensku je príjem fyzických a právnických osôb obsiahnutý taktiež v jednom zákone, a to v zákone č.595/2003 Zb., v platnom znení. V Rakúsku existujú dva hlavné právne predpisy upravujúce zdanenie právnických osôb a to: zákon o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988 v znení neskorších predpisov a zákon o dani z príjmu z roku 1988 v znení neskorších predpisov. Úprava v zákone o daniach z príjmu je predpisom špeciálnym k všeobecnému zákonu o daniach z príjmu, ktorý upravuje zdanenie fyzických osôb. Všeobecný zákon sa použije v prípade, že zákon o daniach z príjmu právnických osôb nemá špeciálnu úpravu. Vo všeobecnosti je možné povedať, že úprava v jednotlivých právnych predpisoch je značne neprehľadná a miestami dosť komplikovaná. Rozdiel je aj v rozsahu jednotlivých predpisov. Rakúske daňové zákony z pohľadu právnických osôb neobsahujú rozsiahlu úpravu. Z tohto dôvodu je aj kapitola, ktorá sa venuje Českej republike dlhšia ako u ostatných krajín.

Pri porovnaní zdaňovaných subjektov som došiel k záveru, že všetky krajiny plne zdaňujú spoločnosti s ručením obmedzeným, akciové spoločnosti a im podobné právne formy. Zároveň všetky krajiny od zdanenia oslobodzujú niektoré nepodnikateľské subjekty. Pri konštrukcii základu dane sa v Českej republike, na Slovensku a v Rakúsku vychádza z účtovného výsledku hospodárenia, ktorý sa podľa daných národných pravidiel ďalej upravuje. Všetky krajiny uplatňujú položky, ktoré znižujú základ dane. Vo všetkých krajinách je takouto položkou napríklad daňová strata z minulých rokov.

Krajiny sa značne líšia vo vymedzovaní zdaniteľných príjmov a daňovo uznateľných výdajov. Česká republika uplatňuje oproti ostatným krajinám relatívne veľké množstvo oslobodených príjmov a v zákone dáva rozsiahle vymenovanie daňovo uznateľných výdajov, čo ma za následok zníženie prehľadnosti zákona. V rakúskom a slovenskom daňovom zákone je takéto vymenovanie kratšie. Všetky krajiny považujú za daňovo uznateľný výdaj daňové odpisy. Politika odpisovania sa ale medzi krajinami samozrejme značne líši. Česká republika uvádza rozsiahle pravidlá pre možnosť odpisovania majetku. Na rozdiel od

Rakúsko sa v Českej republike a na Slovensku môže majetok odpisovať aj inou formou ako je metóda rovnomerného odpisovania.

Naviac sa v Českej republike aj precíznejšie upravuje majetok, ktorý je možné odpisovať. Z príkladu v piatej kapitole vyplýva, že aj pri uplatnení metódy rovnomerného odpisu, ktorá je jediná povolená v Rakúsku je možné podľa českých pravidiel uplatňovať v základe dane vyššiu mieru odpisov. Najvšeobecnejší popis odpisovania majetku má Rakúsko. V Rakúsku na rozdiel od Českej republiky a Slovenska je odpisovanie majetku používaného k podnikaniu povinnosťou, nie možnosťou, a to aj v situácií kedy právnická osoba vykazuje stratu. Ďalší výrazný rozdiel nájdeme v úprave daňovej straty a jej uplatniteľnosti ako položky znižujúcej základ dane. V Českej republike a na Slovensku je možné si preniesť daňovú stratu dopredu v obmedzenom časovom úseku. V Rakúsku to platí neobmedzene. V Rakúsku je možné uplatniť stratu do výšky 75% príjmov bežného roku, v ostatných krajinách takéto obmedzenie nie je. Rakúsky systém umožňuje oproti Českej republike a Slovensku uplatňovať straty v rámci skupiny. Z tohto pohľadu je Rakúsko atraktívnejšie pre holdingy.

Modelový príklad ukázal, že najnižšej daňovej povinnosti podliehajú právnické osoby v Českej republike. Najhoršia situácia je pre poplatníka v Rakúsku, ktorý zaplatí na základe modelového príkladu o 88% viac ako poplatník v Českej republike. Poplatník na Slovensku zaplatí o 15,8% viac ako v Českej republike. Česká republika umožňuje najvyššie uplatnenie odpisov v základe dane. Napriek rôznej konštrukcii základu dane v jednotlivých krajinách z príkladu vyšlo najavo, že veľkú rolu taktiež má sadzba dane, ktorá je uvalená na základ dane z príjmu právnických osôb.

V dnešnej dobe ekonomického rastu každá krajina chce prilákať investorov do svojej krajiny, aby sa rast nespomalil resp. nestagnoval. Pokiaľ sa investor rozhoduje medzi tromi krajinami (Česká republika, Slovensko, Rakúsko) na základe toho, koľko zaplatí na dani z príjmu právnických osôb, tak v tomto prípade by investoval v Českej republike. Avšak netreba zabudnúť, že pre definitívne rozhodnutie majú vplyv aj iné faktory: politická

a ekonomická situácia v krajine, prírodné a ľudské zdroje, infraštruktúra, daňové a peňažné úľavy, úroveň regulačných obmedzení a iné.

Zoznam použitej literatúry a zdrojov

BONĚK, Václav; BĚHOUNEK, Pavel; BENDA, Václav; HOLMES, Alena. 2001. Lexikon: daňové pojmy. Ostrava: Sagit, 2001. ISBN 80-7208-265-5.

VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka. 2016. Daňový systém ČR 2016. Praha: VOX , 2016. 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1. [cit. 11. SEP]

PELECH, Petr; PELC, Vladimír. 2016 Daně z příjmů s komentářem k 1.5.2016. Praha : Anag, 2016. 1040 s. ISBN 978-80-7554-011-9.

BLECHOVÁ, Beata. 2015. Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmů korporací. [cit. 2017.10.10] Dostupné z :http://kvf.vse.cz/storage/1215673776_sb_blechovbeata.pdf

RYLOVÁ, Zuzana. 2009. Mezinárodní dvojí zdanění. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Praha : Anag, 2009. 423 s. ISBN 978-80- 7263-511-5.

DUŠEK, Jiří. 2017. Daně z příjmů 2017: přehledy, daňové a účetní tabulky. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2017. 208 s. ISBN 978-80-271-0421-5.

JAROŠ, Tomáš. 2010. Daň z příjmů právnických osob v účetnictví 2009/2010 : praktický průvodce. šesté vydání. Praha: GRADA, 2010. 192s. ISBN 978-80-247-3368-5. [cit. 11. SEP]

Európska komisia, 2017. Taxation trends in the European Union [online]. 2017 [cit. 2017-10-10]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf

EUROPEAN COMMISSION - Taxation and custome union. Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway, Eurostat European Commission, 2016. ISBN 978-92-79-11172-6. [online]. 2017 [cit. 2018-3-15]. Dostupné z WWW: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF

PKF International Limited. Pkf.com [online] 2018, [cit. 2018-04-18] Austria Tax Guide 2017. Dostupné z WWW: [www.pkf.com/site/webdav/site/pkf/shared/Intranet/International Tax other attachments/Country Tax Guides in PDF/Austria Tax Guide 2009.pdf](http://www.pkf.com/site/webdav/site/pkf/shared/Intranet/International%20Tax%20other%20attachments/Country%20Tax%20Guides%20in%20PDF/Austria%20Tax%20Guide%202009.pdf)

Ministerstvo financií Slovenskej republiky. 2015. Prehľadová štúdia slovenského daňového systému [online]. 2015 [cit. 2018-04-15]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10129>

Finančná správa Slovenskej republiky. 2018. Právnické osoby [online]. 2018 [cit. 2018-04-15]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby>

SENEŠI, Norbert. 2017. Odpisy majetku v roku 2017. [cit. 2018-02-18]. Dostupné z : <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3223/category/odpisy/article/odpisovanie-majetku-2017.xhtml>

Právne predpisy:

Zákon č. 568/1992 Zb., o daniach z príjmov, v znení neskorších predpisov

Zákon č. 40/1964 Zb., občiansky zákonník, v znení neskorších predpisov

Zákon č. 90/2012 Zb., obchodných korporáciách, v platnom znení^{[1][SEP]}

Zákon o daniach z príjmov právnických osôb z roku 1988, v znení neskorších predpisov (Körperschaftssteuergesetz 1988)^{[1][SEP]}

Zákon o daniach z príjmov z roku 1988, v znení neskorších predpisov^{[1][SEP]} (Einkommensteuergesetz 1988)

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (SK)

Prílohy

Zoznam obrázkov

Obrázok 1 Druhy odpisov v Českej republike	21
--	----

Zoznam tabuliek

Tabuľka 1 Vývoj štatutárnych sadzieb v období 2010-2017.....	6
Tabuľka 2 Vývoj efektívnych sadzieb v období 2010-2015	7
Tabuľka 3 Základ dane z príjmu právnických osôb	12
Tabuľka 4 Zaradenie hmotného majetku do odpisových skupín a minimálny počet rokov odpisovania.....	25
Tabuľka 5 Ročné odpisové sadzby % pre rovnomerné odpisovanie.....	26
Tabuľka 6 Ročné odpisové koeficienty pre zrýchlené odpisovanie	28
Tabuľka 7 Doba odpisovania u mimoriadnych odpisov.....	29
Tabuľka 8 Doba odpisovania u nehmotného majetku.....	30
Tabuľka 9 Odpisové skupiny.....	37
Tabuľka 10 Odpisové skupiny- odpis.....	38
Tabuľka 11 Úprava účtovného výsledku hospodárenia a základu DPPO	41
Tabuľka 12 Ročné odpisové sadzby v %	46
Tabuľka 13 Zdaňované subjekty	49
Tabuľka 14 Prehľad príjmov	51
Tabuľka 15 Daňovo uznateľné výdaje	52
Tabuľka 16 Daňovo neuznateľné výdaje.....	52
Tabuľka 17 Daňovo uznateľné odpisy	54
Tabuľka 18 Položky znižujúce základ dane	56
Tabuľka 19 Pravidlá pre uplatnenie daňovej straty	56
Tabuľka 20 Príjmy rezident ČR	59
Tabuľka 21 Výpočet daňovej povinnosti rezident ČR	59
Tabuľka 22 Príjmy rezident Rakúsko.....	61
Tabuľka 23 Výpočet daňovej povinnosti rezident Rakúsko.....	61
Tabuľka 24 Príjmy rezident Slovensko	63

Tabuľka 25 Výpočet daňovej povinnosti rezident Slovensko	63
--	----