

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2008

Jitka Lysáková

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6208 N Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Analýza zdanění příjmů právnických osob v ČR a vybrané zemi EU

Vedoucí diplomové práce

Ing. Zita Drábková

Autorka

Jitka Lysáková

2008

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Analýza zdanění příjmů právnických osob v ČR a vybrané zemi EU vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v přehledu použité literatury.

V Českých Budějovicích 15.8.2008

Jitka Lysáková

Poděkování

Děkuji vedoucí práce Ing. Zitě Drápkové za odbornou pomoc, vedení při zpracování diplomové práce a za její cenné připomínky.

OBSAH

1. Úvod.....	- 2 -
2. Daňová soustava v evropských zemích	- 4 -
2.1. Daňový systém v ČR	- 8 -
2.2. Daňová soustava v SR	- 9 -
3. Problematika daně z přidané hodnoty.....	- 12 -
3.1. Právní úprava.....	- 12 -
3.2. Plátce daně.....	- 14 -
3.3. Členění zdanitelných plnění	- 16 -
3.4. Intrakomunitární plnění	- 18 -
3.4.1. Pořízení a dodání zboží do Evropské unie	- 18 -
3.4.2. Určení místa plnění při poskytování služeb do EU.....	- 20 -
4. Daň z příjmů právnických osob v ČR a SR.....	- 25 -
4.1. Subjekty daně z příjmů právnických osob.....	- 26 -
4.2. Sazba daně	- 27 -
4.3. Základ daně	- 29 -
4.3.1. Položky odčitatelné od základu daně	- 32 -
4.3.2. Slevy na dani	- 34 -
4.4. Problematika dvojího zdanění	- 35 -
5. Metodika	- 40 -
6. Analýza zdanění podnikání společnosti v ČR a SR.....	- 41 -
6.1. Seznámení s akciovou společností Silvacco	- 41 -
6.2. Analýza daně z příjmu právnické osoby společnosti Silvacco, a.s. v ČR a SR. -	42 -
6.3. Praktické příklady daně z přidané hodnoty akciové společnosti Silvacco.....	- 53 -
7. Závěr	- 58 -
8. Summary	- 61 -
9. Přehled použité literatury	- 63 -

1. Úvod

Daně, předmět mnoha a mnoha diskusí a politických jednání i bezesných nocí některých poplatníků, provází lidstvo od nepaměti. Stále se můžeme ptát, jaké změny lze v daních očekávat v důsledku stále postupující globalizace světa, technického pokroku a změn v lidském myšlení. Benjamin Franklin, vynálezce a politik před více než dvěma sty lety prohlásil: „Nic není na světě jiného, jen smrt a daně.“ Ale v dnešní době se mnoha lidem zdá, že daně, a to zejména daně, které mají platit velké nadnárodní společnosti a bohatí poplatníci, už vůbec nejsou jisté, neboť čím je poplatník bohatší, tím lépe umí kličkovat mezi paragrafy. Samozřejmě, že jako ve všem lidském i ve světě daní existují problémy, překvapení, nejistoty. Že je to sice svět, který má svou teorii, ale jinak je velmi živý – je dokonce mnohem živější, než by si přála většina vlád a ministrů financí.

Cílem práce je analýza současné právní úpravy zdanění s důrazem na daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty v České a Slovenské republice.

Druhá kapitola obsahuje vyčlenění daňové soustavy v České a Slovenské republice a srovnání výhodnosti daňových systémů výše uvedených zemí.

Třetí kapitola se zaměřuje na problematiku daně z přidané hodnoty v České a Slovenské republice. Kapitola obsahuje vymezení právní úpravy, podmínky vzniku registrace k dani přidané hodnoty a rozčlenění jednotlivých druhů plnění. Analýza této daně je zaměřena zejména na intrakomunitární plnění, neboť ta jsou pro podnikatele v důsledku rozvoje zahraničního obchodování důležitá.

V čtvrté kapitole je provedeno srovnání právní úpravy k dani z příjmů právnických osob v České a Slovenské republice. Jsou zde vymezeny subjekty daně z příjmů právnických osob, vývoj sazby daně, analýza i způsob sestavení základu daně u podnikatelů, včetně rozboru odčitatelných položek od základu daně. Na konci kapitoly je stručně popsána problematika dvojího zdanění.

Problematika daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty je zobrazena v rámci praktického příkladu, který je blíže popsán v metodice. V závěru diplomové práce je sepsáno shrnutí jednotlivých kapitol a zhodnocení podmínek podnikání právnických osob v České a Slovenské republice.

2. Daňová soustava v evropských zemích

Daňová soustava (daňový systém) je souhrn všech daní, které se na daném území, zpravidla státním, vybírají. Daňový systém musí být jednoduchý a jednoznačný tak, aby každý dopředu znal rozsah svých daňových povinností. Dobrý daňový systém by měl dosahovat tří hlavních cílů:

- zajištění příjmů (aby vláda mohla financovat např. veřejné statky),
- přerozdělení důchodů,
- napravování tržních selhání. [1]

Evropská unie je svazek demokratických evropských zemí, které se zavázaly ke společnému úsilí o mír a prosperitu. EU není státem, ani klasickou organizací pro mezinárodní spolupráci. Členské státy Unie vytvořily společné orgány, na které přenesly část své suverenity, takže rozhodnutí o určitých záležitostech společného zájmu lze přijímat demokraticky na evropské úrovni. V evropské unii je 27 členských států.

Daňová struktura OECD je v členských zemích obecně v rámci 6ti hlavních druhů daní:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob,
- spotřební daň,
- daň všeobecná (DPH),
- daň z majetku,
- ostatní daně (silniční, ekologické, regionální).

Mezinárodní klasifikace daňových příjmů podle OECD rozlišuje daně z důchodů, z kapitálových výnosů, ze zisků na daně jednotlivců a daně společností. [2] Přímé daně, především daně důchodové a daně z výnosů, jsou v jednotlivých členských státech velmi odlišné. Zdanění majetku je ve většině zemí nevýznamné a tvoří minimum daňových výnosů. V první desítce všech zemí světa s nejvýhodnějším daňovým systémem se umístilo z Evropy pouze Irsko (na 6. místě). Naopak nejnáročnější je placení daní na Ukrajině a v Bělorusku.¹

¹ Dostupné z: www.finance.cz

Tabulka 1: Výše daní ve vybraných zemích EU
v roce 2007

Země	DPH základní	DPH snížená	DPPO
	v %		
Belgie	21	6	28-33,99
Dánsko	25	-	28
Francie	19,6	2,1/5,5	15/33,3
Irsko	21	4,8/13,5	12,5-25
Německo	19	7	37,7
Polsko	22	3/7	19
Rakousko	20	10	25
Řecko	19	4,5/9	20
Slovensko	19	10	16
Velká Británie	17,5	5	20-30

Zdroj: www.finance.cz

Daňoví odborníci z evropských společností hodnotili přitažlivost svých domácích daňových režimů ve srovnání s ostatními evropskými státy v průzkumu KPMG International, který probíhal v červenci a srpnu roku 2007. Poslední místa na žebříčku 22 zemí obsadily Česká republika, Rumunsko a Řecko a to především kvůli rozsáhlé a komplikované legislativě a příliš častým změnám. Slovensko se umístilo na 8. místě. Evropskými premianty se staly Kypr, Irsko a Švýcarsko, u kterých respondenti průzkumu ocenili především důslednost při interpretaci daňové legislativy, stabilitu a odolávání častým změnám v daňových zákonech a srovnatelně nízkou daňovou sazbu. Průzkum také ukázal, že působení v zemi s nepříznivým daňovým režimem automaticky neznamena jen těžkosti v podnikání. Téměř 70 procent společností se domnívá, že daňový režim jejich země není atraktivní, také věřilo, že tato skutečnost staví jejich společnosti do konkurenční nevýhody v porovnání se zahraničními společnostmi. V zemích s přitažlivým režimem se však jen 43 procent zkoumaných firem domnívalo, že jim tato skutečnost poskytuje konkurenční výhodu. Průzkum se zabýval také rozsahem daňových zákonů. Například všichni respondenti z Kypru uvedli, že nízký rozsah daňové legislativy činí jejich zemi daňově přitažlivou. Relativně spokojení s rozsahem daňové legislativy byli i Malťané (82 procent), Irové (80 procent) a Španělé (70 procent). Naopak nejméně spokojení v této oblasti byli Britové, Němci, Poláci, Řekové (10 procent), Nizozemci (9 procent) či Rumuni (0 procent). Češi se v této kategorii zařadili mezi evropský průměr (27 procent).

Vztahy s finančními úřady označili respondenti obecně za pozitivní - v průměru 60 procent respondentů napříč Evropou uvedlo, že tyto vztahy představují atraktivní část jejich režimu. Země s nejvyšším skóre v této oblasti byly Irsko (100), Švýcarsko, Estonsko, Finsko, Dánsko, Slovinsko a Litva (90). Nejhoršího výsledku dosáhly Německo, Španělsko, Itálie, Řecko a také Česká republika, která s 27 procenty skončila hluboko pod evropským průměrem. Ještě hůře ohodnotili čeští respondenti to, zda jsou výklady a interpretace daňových zákonů ze strany úřadů jasné a srozumitelné – žádný z českých respondentů neoznačil tuto kategorii jako atraktivní při hodnocení daňového systému v ČR. Evropský průměr činil 30 procent. Daňová reforma, která vstoupila v platnost 1. ledna 2008, by mohla přinést některá zjednodušení daňového systému a tím i posun v hodnocení České republiky lepšimu. Tyto výsledky ukazují, že společně v Evropě nejvíce vadí nejistota a složitost. Rozsah daňové legislativy je obrovský a její interpretace často nejasná. Jednoduchost představuje pro evropské finanční úřady skutečnou výzvu. Poměr mezi procentem respondentů, kteří se domnívali, že klíčové aspekty jejich domácích systémů jsou atraktivní, a procentem těch respondentů, kteří je považují jako nepřitažlivé, poskytl skóre čisté přitažlivosti pro každou zemi. Po porovnání všech těchto výsledků vznikl tento žebříček přitažlivosti.²

² Dostupné z: http://finweb.ihned.cz/c4-10089050-22756100-006000_d-cesko-neni-pro-firmy-danove-pritazlive

Tabulka 2: Hodnocení přitažlivost svých domácích daňových systémů

Země	Pořadí	Čistá přitažlivost
Kypr	1	90%
Irsko	2	89%
Švýcarsko	3	83%
Malta	4	81%
Estonsko	5	71%
Finsko	6	66%
Rakousko	7	63%
Slovensko	8	61%
Lucembursko	8	61%
Nizozemsko	9	59%
Švédsko	9	59%
Bulharsko	10	51%
Maďarsko	11	47%
Španělsko	11	47%
Belgie	12	46%
Velká Británie	12	46%
Dánsko	13	44%
Francie	14	41%
Slovinsko	15	39%
Lotyšsko	16	37%
Portugalsko	16	37%
Německo	17	30%
Litva	17	30%
Polsko	18	29%
Itálie	19	28%
Česká republika	20	26%
Rumunsko	21	21%
Řecko	22	14%

Zdroj: <http://finweb.ihned.cz>

2.1. Daňový systém v ČR

Česká republika vstoupila do Evropské unie v roce 2004. K tomuto datu bylo zároveň nutné, aby u nás existovaly stejné podmínky jako v členských zemích.

Soustava daní České republiky vypadá následovně:

1. daně přímé:

- daně z příjmů
 - daň z příjmů fyzických osob,
 - daň z příjmů právnických osob

- daně majetkové
 - daň z nemovitostí,
 - daň silniční,
 - daň dědická a darovací,
 - daň z převodu nemovitostí.

2. daně nepřímé:

- daň z přidané hodnoty, včetně daně při dovozu
- daně spotřební daň
 - z uhlovodíkových paliv a maziv,
 - daň z lihu a lihovin, vína a piva,
 - daň z tabáku a tabákových výrobků.

3. daně na ochranu životního prostředí (zatím neuplatněny)

4. další platby mající charakter daní:

- pojistné na sociální zabezpečení
 - pojistného na důchodové pojištění,
 - pojistného na nemocenské pojištění,

- příspěvek na státní politiku zaměstnanosti,
- pojistné na všeobecné zdravotní pojištění

5. místní poplatky ukládané na úrovni měst a obcí mající charakter daní:

- poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt, za užívání veřejného prostranství, ze psů, z provozování výherních hracích automatů atd.[3]

České daně patří v Evropské unii k průměru. Stát však vybírá výrazně více než jinde v Evropě z příjmů obyvatelstva a firem, ze spotřeby naopak méně. Více než dvě ze tří korun, které stát na daních vybere, zaplatí poplatníci ze svých příjmů, jen necelou korunu pak ze spotřeby. Přímé daně z příjmů a zisků plní státní pokladnu ze 68,5 procenta.³ Náš daňový systém doznává řadu změn, ovšem jeho slabinou je především administrativní náročnost. Nejvíce času na splnění daňových povinností ze zemí EU potřebují právě české firmy. Zjednodušení daňového systému a snížení administrativní zátěže, stejně jako daňových sazeb je výhodné nejen pro samotné plátce ale i pro jednotlivé vlády. Systém daní je jedním z důležitých kritérií v rámci rozhodování o umístění zahraničních investic.

2.2. Daňová soustava v SR

Z členských zemích Evropské unie jsem se zaměřila na daňový systém na Slovensku. Nezávislá republika Slovensko vznikla 1.1.1993. Jejím hlavním městem je Bratislava. K Evropské unii přistoupila k 1.5.2004. Tato země zcela otevřela svůj trh práce pro občany České republiky. Měnou je zde slovenská koruna. [10]

Soustava daní Slovenské republiky se skládá z devíti různých daní:

A) Přímé daně

- Zisk
 - Daň z příjmu fyzických osob a právnických osob
- Majetek
 - Daň z nehnutečnosti (ze staveb, z pozemků a bytů)
 - Daň z motorových vozidel

³ Dostupné z: <http://www.czech.cz/cz/dane/>

B) Nepřímé daně

- Všeobecná spotřeba
 - Daň z přidané hodnoty
- Specifická spotřeba
 - Spotřební daň z lihu
 - Spotřební daň z piva
 - Spotřební daň z vína
 - Spotřební daň z tabáků a tabákových výrobků
 - Spotřební daň z minerálních olejů⁴

Český a slovenský daňový systém jsou navzájem velmi podobné, to je vcelku pochopitelné vzhledem k dlouhému období společného vývoje. V obou systémech můžeme daně rozdělit na přímé a nepřímé. Důchodové daně tvoří nejdůležitější část přímých daní. Pod pojem důchodové daně můžeme zahrnout daně z příjmů fyzických a právnických osob. Tyto daně tvoří podstatnou část příjmové stránky veřejných rozpočtů, přesto se jejich úprava stává dokonce celospolečensky diskutovaným tématem a právní úprava důchodových daní nabírá právního a ekonomického rozměru i rozměr politický, ale přes úpravu daní se různé politické skupiny snaží do života prosadit svoje představy o hospodářské politice.

Od 1.1.2004 implementovala slovenská vláda do daňového systému reformní opatření. Sjednotila sazby daně z příjmu fyzických i právnických osob a daň z přidané hodnoty na úroveň 19% (dříve DPFO 10%, 20%, 28%, 35%, 38%, DPPO 25%, DPH 20%, resp. 14%) a současně eliminovala cca 80% výjimek, osvobození od daně a ostatní speciální režimy a také zjednodušila tvorbu daňového základu. Ve srovnání s předchozím systémem, provedené reformy významně zjednodušily daňovou soustavu, zlepšily podmínky pro příliv kapitálových investic a vytvořily příznivější prostředí pro zpružnění trhu práce. V rámci reformy byly zrušeny daně dědické a darovací, daň z převodu nemovitostí a daň z dividend, jelikož právě tyto daně představovaly typický příklad dvojího zdanění, již zdaněných příjmů. Dále se harmonizovala legislativa spotřebních daní s požadavky Evropské unie, čímž došlo k růstu jejich sazeb. Zřejmě nejmenších úprav se dostalo pojistnému na sociální pojištění. Předchozí odvody

⁴ Dostupné z: www.finance.gov.sk

zaměstnanec i zaměstnavatel tvořily 36,8% z vyměřovacího základu, nově činí odvody 33,8%, tedy inkaso ze sociálního pojištění kleslo zhruba o 8%.

Studie vypracovaná společností PricewaterhouseCoopers a Světovou bankou srovnává počet daňových plateb, čas potřebný ke splnění daňových povinností a celkové daňové zatížení, které zahrnuje pět typů daní: daň z příjmů, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, majetkové daně, DPH a další jako např. obecní či spotřební daně. Všechny tyto indikátory pak určují celkovou výhodnost daňového systému jednotlivých zemí. Následující tabulka zobrazuje umístění z hlediska výhodnosti daňového systému v České a Slovenské republice ze 178 zkoumaných zemí. [12]

Tabulka 3: Výhodnost daňových systémů v ČR a SR

Země	Počet plateb	Čas na splnění daň. povinností	Celkové daň. zatížení	Výhodnost daň. systému
Česká republika	27	168	115	113
Slovensko	83	129	121	122

Zdroj: <http://www.finance.cz>

Z vypracované studie plyne, že daňový systém v České republice je výhodnější než na Slovensku.

3. Problematika daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je všeobecná daň ze spotřeby, kterou se zatěžuje přidaná hodnota zboží a služeb. Daň se vybere v každém článku výroby, distribuce a při prodeji zboží a služeb, na které se vztahuje. V konečném důsledku tuto daň zaplatí poslední spotřebitel. Daň z přidané hodnoty je stanovena procentem z ceny a skutečné daňové zatížení je zřejmé z každého článku výroby a distribuce. Plátcí daně mohou snížit svou daňovou povinnost o částku, kterou zaplatili oni sami ostatním plátcům DPH při koupi zboží nebo materiálu pro své obchodní aktivity. Tento systém zajišťuje, že daň je „neutrální“ pro plátce DPH a zároveň se DPH fakticky přesouvá výrobním a distribučním řetězcem a nezáleží na tom, kolika články projde. DPH se uplatňuje ve všech členských státech unie. Přestože legislativa zřizující DPH je stanovena na národním úrovni, jsou jednotlivé zákony členských zemí závislé na určitých parametrech, které jsou pevně dány ve směrniciích EU. Evropská unie vymezuje zboží a služby, které mohou (ale nemusí) být předmětem snížené sazby daně z přidané hodnoty. Stanovuje minimální výši základní sazby DPH (15 %) a minimální výši snížené sazby DPH (5 %).² V České republice jsou zboží a služby zdaňovány základní sazbou DPH 19 % a některé druhy zboží a služeb jsou zdaňovány od 1. ledna 2008 sníženou sazbou DPH 9 %, dříve 5%. Zboží a služby, které podléhají snížené sazbě DPH najdeme v příloze č. 1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Na Slovensku je snížená sazba DPH 10 %. Všechny ostatní druhy zboží a služeb podléhají základní sazbě DPH 19 %.

3.1. Právní úprava

Daň z přidané hodnoty v České republice upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění. V našem právním řádu je nejvíce harmonizovanou daní ve vztahu k právu Evropské unie. Proto je v této oblasti důležité upozornit na Šestou směrnici ES 77/388/EHS, o společném systému daně z přidané hodnoty, jejímž cílem je zajistit, aby používání systému daně z přidané hodnoty bylo více v souladu s

cílem vnitřního trhu, v případech kdy dochází nebo může dojít k rozdílům v používání, jež jsou neslučitelné s řádným fungováním vnitřního trhu, případně i na další právní normy EU, neboť mohou mít významný dopad na aplikaci daně z přidané hodnoty. Směrnice byla dnem 17. října 2005 přijata Radou Evropské unie v souladu s čl. 93 Smlouvy o založení Evropského společenství. Cílem této směrnice je tedy zajistit jednotný režim uplatňování systému daně z přidané hodnoty ve všech členských státech Evropské unie.

Nařízení Rady (ES) č.1777/2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici č. 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty vstoupilo v platnost dle svého čl. 23 dne 1. 7. 2006 s výjimkou článku 13, který vstoupilo v platnost již 1. 1. 2006. Dle čl. 249 Smlouvy o založení Evropského společenství je Nařízení rady právním aktem Evropské unie, které má obecnou působnost a je závazné v celém svém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech Evropské unie. Může tedy přímo zavazovat jak členské státy, tak i jejich vnitrostátní subjekty práva (např. jednotlivé daňové subjekty). Přímá použitelnost Nařízení Rady znamená, že přiznává jednotlivcům (fyzickým nebo právnickým osobám) práva nebo ukládá povinnosti a to sama bez prostřednictví jiné právní normy. To znamená, že od 1. 1. 2006 čl. 13 a od 1. 7. 2006 pak následně zbylá část Nařízení Rady platí na našem území bez ohledu na právní úpravu obsaženou v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, a také bez nutnosti jednotlivá ustanovení Nařízení rady začlenit do vnitrostátního právního předpisu upravující oblast daně z přidané hodnoty. Tato skutečnost také znamená, že vnitrostátní subjekt (fyzická nebo právnická osoba) se může přímo dovolávat přímo účinné normy, která existuje mimo rámec vnitrostátního práva, a soudní nebo jiné státní orgány jsou povinny tuto normu na vztahy vůči jednotlivci (fyzické nebo právnické osobě) bez dalšího aplikovat. A rovněž jednotlivci (fyzické nebo právnické osoby) jsou povinni postupovat v souladu s jednotlivými ustanoveními této právní normy (Nařízení Rady) bez ohledu na právní úpravu obsaženou ve vnitrostátních právních předpisech. [4]

Legislativa upravující DPH ve Slovenské republice je vymezena zákonem č. 222/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, platným od 6. dubna 2004. Řada ustanovení tohoto

zákona byla jako v České republice poté několikrát upřesňována formou novel původního zákona.⁵

3.2. Plátce daně

Plátce daně v České republice vymezuje zákon o dani z přidané hodnoty v ust. § 4 odst. 1 písm. s) jako osobu povinnou k dani, která byla registrovaná k dani v tuzemsku podle § 95 tohoto zákona. Aby se stal jakýkoliv subjekt osobou povinnou k dani dle ust. § 5 odst. 1 zákona, musí realizovat ekonomickou činnost. Ta je definována v ust. § 5 odst. 2 zákona. Je tedy zřejmé, že pokud subjekt ekonomickou činnost nevykonává, nemůže se stát plátcem daně z přidané hodnoty. Toto je základní předpoklad k tomu, aby se určitý subjekt stal plátcem daně. Další podmínkou je posouzení výše obratu, neboť pokud bude překročena výše obratu 1 mil. Kč za nejvýše 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců,⁶ stane se subjekt podle § 94 odst. 1 zákona plátcem daně automaticky ze zákona, a to od prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrat. Subjekt je povinen podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročil stanovený limit. Z výše uvedeného je zřejmé, že akt vzniku „plátcovství“, k dani z přidané hodnoty je v zákoně značně nepřehledně uspořádán, neboť je roztrženo do několika ustanovení zákona. Pro úplnost bych ještě ráda zmínila ust. § 6 odst. 2 zákona, kde je vymezena hranice obratu, kdy se obratem rozumí výnosy za uskutečněná plnění, kromě plnění, která jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet. Přesto i z těchto osvobozených plnění se ale některá do obratu započítávají a to:

- výnosy z převodu nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor osvobozená podle § 56 zákona
- výnosy z finančních činností osvobozených dle § 54 zákona
- výnosy z pojišťovacích činností osvobozených dle § 55 zákona

⁵ Dostupné z: www.zbierka.sk

⁶ Ustanovení § 6 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

- pokud výše uvedené výnosy nejsou doplňkovou nebo příležitostnou činností osoby povinné k dani

Naopak se do obratu nezapočítávají výnosy za prodej dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. [8]

Ve slovenském zákoně je povinnost registrace k dani vymezena za stejných podmínek jako v českém zákona o DPH kromě výše obratu a lhůty podání žádosti o registraci k dani. Ve Slovenské republice je subjekt povinen podat daňovému úřadu žádost o registraci k dani do 20. dne kalendářního měsíce následujícího po měsíci, ve kterém jeho obrat přesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 500 000 Sk.⁷

Povinnost zaregistrovat se k DPH ale vznikne i v případech, kdy obrat firmy nepřekročí tento limit. Kromě zcela specifických situací, které se většiny firem netýkají (např. nabytí majetku v privatizaci), vznikne povinnost registrace k dani i firmám, které pořizují zboží z jiného členského státu nebo přijímají služby podléhající samovyměření daně už při první takové službě. Limit na hodnotu pořizovaného zboží z jiného členského státu je pouze 326 000 Kč (cca 10 000 Euro – osoby identifikované k dani).⁸ Ve Slovenské republice se tento limit pohybuje v celkové hodnotě 420 000 Sk za kalendářní rok. Registrovat se k dani v jiném členském státu bude dále nutné v případě, že firma dodává zboží neplátcům v jiném členském státu (tzv. zásilkový prodej) a překročí určitou hodnotu dodávaného zboží za rok. Tato podmínka bude pro mnohé firmy velice důležitá, protože limity pro hodnotu dodávaného zboží koncovým zákazníkům jsou poměrně nízké. Nejčastěji se ve státech EU jedná o 35 000 Euro ročně. Tento limit se nevztahuje na zboží, které podléhá spotřební dani a je dodáno fyzickým osobám formou zásilkového prodeje na osobní spotřebu.

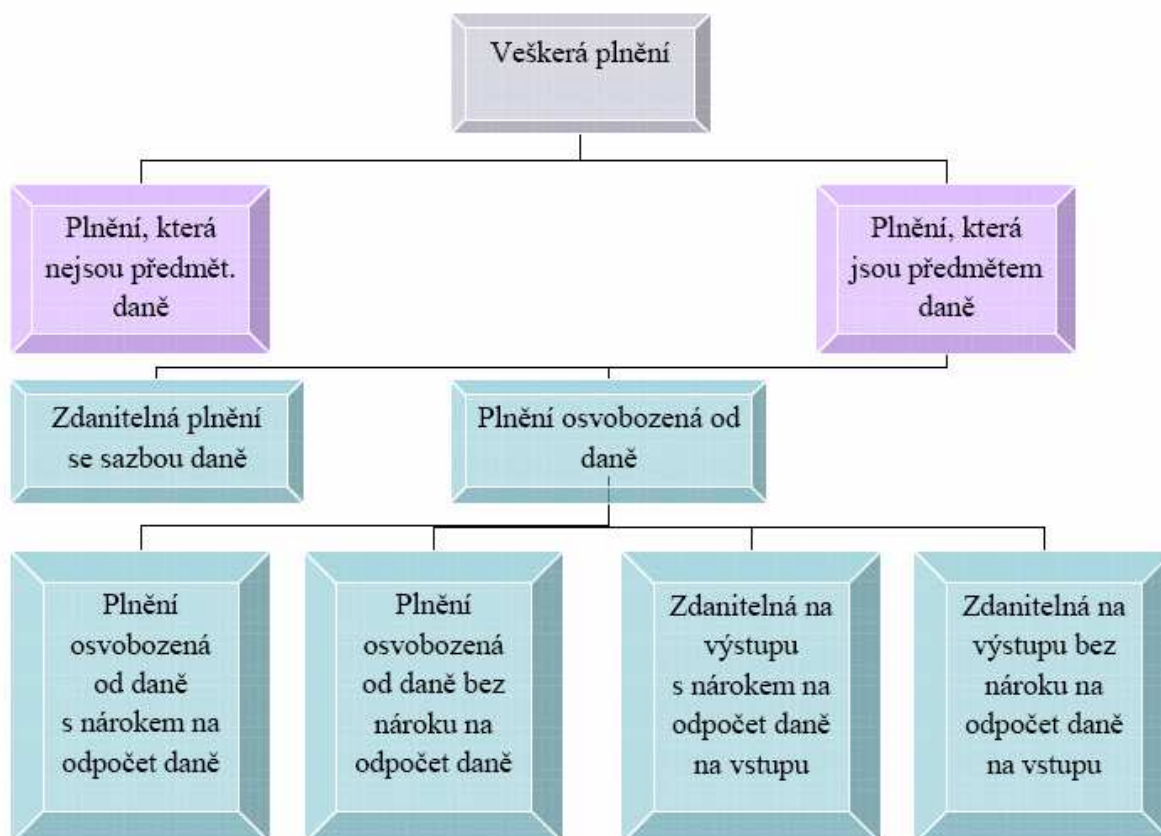
⁷ Ustanovení § 4 odst. 1 zákona č. 222/2004, o dani z přidané hodnoty

⁸ Ustanovení § 96 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

3.3. Členění zdanitelných plnění

Následující schéma přehledně ukazuje, jaká plnění mohou subjekty realizovat v rámci aktivit.

Obrázek 1: Členění zdanitelných plnění



Zdroj: BENDA, V. Daň z přidané hodnoty. Olomouc: ANAG, 2006

Osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně jsou v českém zákoně o dani z přidané hodnoty vymezeny ve vazbě na Šestou směrnici ES v dílu 8 jako plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet uvedená v § 51 zákona v následujícím členění: § 51 písm.

- a) poštovní služby (§52),
- b) rozhlasové a televizní vysílání (§53),
- c) finanční činnosti (§54),

- d) pojišťovací činnosti (§55),
- e) převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, nájem dalších zařízení (§56),
- f) výchova a vzdělávání (§57),
- g) zdravotnické služby a zboží (§58),
- h) sociální pomoc (§59),
- i) zrušeno
- j) provozování loterií a jiných podobných her (§60),
- k) ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§61),
- l) dodání zboží

Ve slovenském zákoně o dani z přidané hodnoty jsou tato osvobozená plnění bez nároku na odpočet uvedena v § 28 až § 42, která jsou ve srovnání s českým zákonem o dani z přidané hodnoty stejná. Osvobození bez nároku na odpočet fakticky znamená, neuplatnění daně na výstupu a ztrátu nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním, jak vyplývá z § 75 zákona, dále i § 4 odst. 1 písm. j) českého zákona o DPH.

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně jsou v českém zákoně o dani z přidané hodnoty vymezeny v § 64 až § 71:

- dodání zboží do jiného členského státu (§64)
- pořízení zboží z jiného členského státu (§65)
- vývoz zboží (§66)
- poskytnutí služby do třetí země (§67)
- osvobození ve zvláštních případech (§68)
- přeprava a služ by přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (§69)
- přeprava osob (§70)
- dovoz zboží (§71)

Ve slovenském zákoně o dani z přidané hodnoty jsou plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně specifikovány v § 43 až 48. [9]

V dalším textu není věnována pozornost všem plněním. Pozornost je zaměřena zejména na plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, neboť ty jsou z hlediska právnických osob důležitou kategorií.

3.4. Intrakomunitární plnění

Ode dne vstupu ČR a SR do EU je Česká a Slovenská republika povinna uplatňovat DPH v souladu s pravidly, která existují v Evropské unii. Výše uvedené základní principy pro zdanění daně z přidané hodnoty jsou obsaženy v Šesté směrnici Rady EU č. 77/388/EHS, ve znění pozdějších předpisů. Pro správné uplatnění DPH při poskytování služby, zboží a při jejich přijímání, je nutné stanovit místo plnění, tedy místo, resp. stát, kde se DPH z dané operace vybere, ale také kdo je povinen daň odvést.

3.4.1. Pořízení a dodání zboží do Evropské unie

Pořízení zboží z jiného členského státu od osoby, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě je v rámci EU považováno za osvobozené zdanitelné plnění s nárokem na odpočet DPH. Pořizovatel zboží nakupuje za cenu bez daně. Český plátc DPH je povinen pořízení zboží řádně zdanit v ČR v rámci svého přiznání k DPH. Cenu bez daně v EUR přepočítá platným kurzem a uplatní sazbu DPH platnou pro ČR dle zákona o DPH. Pokud českému plátc plátce ze Slovenska dodává zboží, slovenský plátc nebude uplatňovat svoji slovenskou DPH (19 %), ale český plátc uplatní DPH na výstupu s českou sazbou (19 %) a zároveň si uplatní nárok na odpočet na vstupu. Celkový vliv na standardního českého plátce bude tedy z hlediska DPH nulový, protože samovyměření i nárok na odpočet uplatní v jednom daňovém přiznání.

Při pořízení zboží od osoby, která není registrovaná k DPH v jiné členské zemi EU, se bude jednat o plnění, které není ze strany dodavatele osvobozené od daně na výstupu, tj. transakce podléhá zdanění v zemi dodavatele zboží.

Dodání zboží do jiného členského státu je považováno za osvobozené plnění s nárokem na odpočet v případě, že pořizovatel zboží je v jiném členském státě Evropské unie

registrován k dani z přidané hodnoty, tzn., že mu bylo přiděleno daňové identifikační číslo (DIČ) pro účely DPH a zároveň zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu EU plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Český plátce tak dodává zboží za ceny bez daně a tyto transakce deklaruje ve svém přiznání k DPH jako „intrakomunitární plnění“. O jednotlivých intrakomunitárních plnění je povinen informovat ve svém souhrnném hlášení. Pořizovatel zboží, který je plátce DPH v jiné členské zemi, je pak povinen toto zboží řádně přiznat a zdanit ve své zemi v rámci podávaného přiznání k DPH. [8]

Od vstupu do Evropské unie je Česká s Slovenská republika zapojena do „Jednotného vnitřního trhu“, který je spojen s volným pohybem zboží, služeb, kapitálu a pracovních sil. Pro přesnější kontrolu daňových úniků byla zavedena kontrola uplatňování nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného státu EU. K tomuto účelu byl vyvinut elektronický systém pro výměnu informací v oblasti DPH „VIES“ (VAT Information Exchange System) umožňující správcům daně států EU ověřit, zda prodávající měl právo osvobodit zdanitelné plnění, a naopak v zemi určení zkontrolovat, zda kupující nabyté zboží řádně přiznal a zdanil. Systém VIES tedy slouží k zabezpečení výměny informací o pravdivém dodání zboží do jiného členského státu a identifikačních údajů o osobách registrovaných k DPH v rámci EU.

Při dodání zboží neplátcí DPH jiného členského státu se jedná o běžné zdanitelné plnění, tj. transakce podléhá zdanění v zemi dodavatele zboží. Český plátce tak bude dodávat zboží přímo za ceny s DPH a tyto transakce řádně přizná a zdaní v rámci svého přiznání k DPH.

Zasíláním zboží se rozumí dodání zboží osobám neregistrovaným k DPH v jiném členském státě, jestliže celková hodnota zboží dodaného osobám neregistrovaným k DPH překročí v jednom kalendářním roce částku stanovenou členským státem, do kterého je zboží dodáváno. Přepravu či odeslání zboží při tom zajišťuje dodavatel plátce DPH nebo jím zmocněná třetí osoba. Zatímco v případě prodeje zboží osobě neregistrované k DPH v jiném členském státu nevzniká nárok na osvobození, tzn. plátce dodává zboží za cenu včetně DPH a tyto transakce řádně přizná a zdaní daní na výstupu ve své zemi, postup v případě zásilkového prodeje je odlišný. Pokud dodavatel plátce DPH přesáhne při dodání zboží osobám neregistrovaným k DPH hranici stanovenou

státem, do kterého zboží dodává, je povinen zaregistrovat se k dani z přidané hodnoty v tomto členském státě. Zaregistrováním se z titulu zasílání zboží se tato osoba nestává v dané zemi plátcem, ale pouze je povinna v tomto členském státě řádně přiznat a zaplatit daň z následných dodání formou zasílání zboží. Výjimku z hlediska zásilkového prodeje tvoří dodání nových dopravních prostředků a dodání zboží s montáží nebo instalací. Každý členský stát stanoví vlastní hranici, při jejímž dosažení považuje dodání zboží pro osoby neregistrované k dani na jeho území za zasílání zboží. V České a Slovenské republice je podle zákona o DPH hranicí pro zásilkový prodej celková hodnota dodání zboží vyšší než 35 000 EUR.

Příklad: Plátce zasílá zboží na Slovensko státnímu zdravotnímu zařízení, které není na Slovensku registrováno k dani. Limit pro zasílání zboží je na Slovensku stanoven částkou 35 000 EUR. Plátce tento limit překročil po čtyřech měsících od vstupu ČR do EU. Místo plnění je tímto překročením limitu podle § 8 odst. 1 stanoveno na Slovensku. Plátce je povinen se registrovat k dani na Slovensku.

3.4.2. Určení místa plnění při poskytování služeb do EU

Základní pravidlo říká, že místo plnění, tedy místo, kde se daň vybírá, je tam, kde má osoba, která službu poskytuje sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, ze které službu poskytuje, případně místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Toto základní pravidlo se uplatní vždy, pokud nebude v zákoně stanoveno pro určitou službu jiné specifické pravidlo. [17]

Příklad: Slovenská firma registrovaná k DPH na Slovensku pronajme osobní automobil českému plátcí DPH. Služba podléhá slovenské DPH.

Místo plnění u služeb vztahujících se k nemovitosti, je místo, kde se nemovitost nachází. Bude-li se tedy nemovitost, ke které se vztahuje daná služba, nacházet na území České republiky, bude se DPH vybírat v tuzemsku bez ohledu na to, kdo službu poskytuje, tedy zda je to česká nebo zahraniční osoba povinná k dani nebo osoba,

registrovaná k DPH v jiném členském státě. Naopak, pokud bude český plátce DPH poskytovat služby na nemovitosti, která se nachází v jiném státě, může mu v tomto státě vzniknout povinnost zaregistrovat se k DPH.

Místo plnění u přepravních služeb je místo, kde se přeprava uskutečňuje. Z tohoto pravidla se vyčleňuje přeprava zboží mezi členskými státy. Tou se rozumí taková přeprava zboží, kdy se místo zahájení a ukončení přepravy nachází v různých členských státech. Pokud se tedy bude jednat o přepravu zboží mezi členskými státy, místem plnění je a daň se vybírá tam, kde je přeprava zboží zahájena. Pokud je ale tato přepravní služba poskytnuta pro osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě než ve státě zahájení přepravy, je místo plnění na území toho členského státu.

Příklad: Pokud bude slovenský přepravce (registrovaný k DPH) přepravovat zboží ze Slovenska do České republiky pro českého plátce DPH, místo plnění a daň se vybere v České republice. Pokud ale stejná služba bude poskytnuta pro českou osobu, která není registrována k DPH, bude místo plnění a daň se vybere na Slovensku.

Služby kulturní, umělecké, sportovní, výchovné, zábavní, služby spojené s uvedenými službami a také jejich organizování se místo plnění nachází tam, kde jsou tyto služby uskutečňovány. Pokud tedy vystoupí nějaký český umělec nebo sportovec na akci, která se koná např. na Slovensku, bude tato služba podléhat DPH na Slovensku. Služby přímo související s přepravním službou (např. nakládka, překládka, balení) podléhají DPH tam, kde jsou uskutečňovány. Bude-li však tato služba souviset s přepravou zboží mezi členskými státy a bude poskytnuta pro osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě než v tom, kde je služba uskutečňována, bude tato služba podléhat DPH v tom členském státě, kde je příjemce služby registrován k DPH a pod jehož daňovým identifikačním číslem pro DPH byla služba poskytnuta.

Příklad: Bude sjednána překládka zboží, které je pro českého plátce DPH přepravováno z Velké Británie do České republiky. K překládce dojde na území Francie. V takovém případě podléhá služba překládky zboží DPH v České republice (jako státu, kde je příjemce služby registrován k DPH). Pokud však bude stejná služba

poskytnuta pro českou osobu neregistrovanou k DPH, bude služba podléhat DPH ve Francii (jako státu, kde byla služba uskutečněna).

Místo plnění u služeb oceňování movité věci nebo práce na movité věci se nachází tam, kde je tato služba uskutečněna. Z tohoto pravidla existuje výjimka, a to za splnění dvou podmínek:

- služba byla poskytnuta pro osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě než v tom, kde je služba uskutečněna a
- movitá věc byla po poskytnutí služby přepravena z členského státu, kde byla tato služba poskytnuta.

Za splnění těchto dvou podmínek se místo plnění nachází a daň se vybírá v tom členském státě, který vydal příjemci služby daňové identifikační číslo pro DPH, pod kterým byla služba poskytnuta.

Příklad: Slovenský výrobce keramiky (registrovaný k DPH na Slovensku) si nechá udělat malbu na své keramice od českého plátce DPH v České republice. Keramika byla po provedení malby přepravena zpět na Slovensko. V takovém případě služba malby keramiky podléhá DPH na Slovensku. Pokud by keramika zůstala po provedení malby v České republice, podléhala by daná služba DPH v České republice.

Do skupiny „reverse-charge“ služeb patří:

- převod a postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky a podobného práva,
- reklamní služba,
- poradenská, inženýrská, konzultační, právní, účetní a jiná podobná služba, zpracování dat a poskytnutí informací,
- bankovní, finanční a pojišťovací služba, s výjimkou nájmu bezpečnostních schránek,
- poskytnutí pracovní síly,
- nájem movité věci, s výjimkou všech druhů dopravních prostředků,

- telekomunikační služby,
- provozování rozhlasového a televizního vysílání,
- elektronická služba,
- přijetí závazku zdržet se zcela nebo zčásti v pokračování nebo vykonávání podnikatelské činnosti,
- poskytnutí služby osobou, která jedná jménem a na účet jiné osoby (zprostředkovatelská služba), která spočívá v obstarání služby z této skupiny. [8]

Pokud jsou výše uvedené služby poskytnuty pro zahraniční osobu nebo pro osobu registrovanou k DPH v jiném členském státě, která nemá ve státě poskytovatele služby sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, je místo plnění tam, kde má příjemce služby sídlo, místo podnikání nebo provozovnu, pro kterou je služba poskytována, popřípadě místo pobytu nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Pokud budou uvedené služby poskytnuty jiné osobě, místo plnění se určí podle základního pravidla (viz výše).

Příklad: Česká poradenská společnost, plátce DPH, poskytne finanční poradenství slovenské firmě, registrované k DPH na Slovensku, která nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu. Tato služba bude podléhat dani na Slovensku. Kdyby tato služba byla poskytnuta pro soukromou slovenskou osobu, místo plnění je v tuzemsku a tato služba podléhá české DPH.

Vedle určení, kde služba podléhá dani, je také nutné určit, kdo daň z poskytnuté služby odvede (zaplatí). Pokud budou služby poskytovány v rámci tuzemska mezi tuzemskými osobami, pravidla pro to, kdo je povinen daň odvést je tedy plátce, který službu poskytuje. Pokud však budou poskytovatel a příjemce služby z různých států, může nastat situace, kdy daň je povinen přiznat a zaplatit příjemce této služby.

Obecně, pokud bude plátce DPH přijímat službu s místem plnění v tuzemsku od osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo od zahraniční osoby povinné k dani, bude to právě příjemce služby (plátce), který bude povinen daň z této služby přiznat a zaplatit. Daň přizná ve svém daňovém přiznání, kde ji uvede jako daň na výstupu a za splnění obecných podmínek si bude moci uplatnit nárok na odpočet této daně. Jedná se

tzv. "reverse - charge systém" (přenos povinnosti zaplatit daň na příjemce služby). Česká osoba povinná k dani, která ještě není k DPH zaregistrována, se stane plátcem dnem, kdy jí byly poskytnuty služby s místem plnění v tuzemsku od osoby registrované k dani v jiném členském státě nebo od zahraniční osoby povinné k dani. Vztahuje se tak i na ni předchozí odstavec.

Pokud bude ale osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě nebo zahraniční osoba povinná k dani poskytovat službu s místem plnění v tuzemsku pro osobu, která není registrována k DPH, bude poskytovatel služby povinen se v tuzemsku zaregistrovat k DPH a odvést daň z těchto služeb. Obdobně, pokud bude český plátc DPH poskytovat službu, která má místo plnění v jiném státě, může vzniknout našemu plátcí povinnost zaregistrovat se k DPH v tomto státě a odvést zde daň. Nutno poznamenat, že s výjimkou povinného reverse-charge systému, využívají možnosti přenesení povinnosti daň přiznat a zaplatit na příjemce služby členské státy v různém rozsahu.

4. Daň z příjmů právnických osob v ČR a SR

Daň z příjmů právnických osob může být označována jako daň ze zisku korporací. Jedná se v podstatě o daň, která se týká hlavně obchodních společností. Tato daň se vyskytuje ve většině vyspělých státech světa, navzdory tomu, že jej výnos ve většině krajích nepředstavuje vysoký oddíl celkových daních. V státech OECD tvoří průměrný podíl výnosu daně ze zisku korporací na celkových daních 9,3 %. [1] O daních ze zisků korporací se hodně diskutuje. Objevují se názory kritizující tuto daň jako přebytnou, protože zisk daných společností je zdanění dvakrát. Jednak na úrovni podnikatelské jednotky a jednak na úrovni poplatníka jednotlivce a to buď ve formě daně z dividend nebo daně z příjmu. Zastánci tohoto tvrzení považují za dostatečné zdanění zisku na úrovni jednotlivce. [5] To je však potřebné si uvědomit, že v případě zrušení daně ze zisku korporací by velká část zisku těchto subjektů unikla zdanění. Jednak by stálým reinvestováním zisku akcionáři společnosti získávali neoprávněný prospěch. V případě výplat zisků do zahraničí by zisky těchto korporací nebyly zdaněny vůbec, což by v podmínkách České i Slovenské republiky, kde velké množství obchodních společností je vlastněných zahraničním kapitálem znamenalo, že velká část zisku vytvořeného právními osobami by na území těchto států úplně unikla zdanění. Další argumenty v neprospěch daně ze zisku korporací je možnost právnických osob přenést daňovou zátěž na jiné subjekty například na spotřebitele. Naproti tomu argumenty, které daň ze zisku korporací obhajují tvrdí, že prostřednictvím této daně společnosti platí za využívání veřejných služeb a infrastruktury v krajině své působnosti. Daň navíc kompenzuje omezenost ručení právnických osob za závazky. Tuto daň je možno navíc využít v hospodářské politice k stimulaci investic do různých činností. Zda stát tuto možnost využije záleží na konkrétním státu a konkrétní situaci v krajině. Obvykle se státy touto formou snaží stimulovat investice do vědy, výzkumu a exportu.

V současnosti je právní úprava daní z příjmů v České a Slovenské republice značně podobná. Podobnost právních úprav daně z příjmů vychází jednak z podobné právní kultury v obou krajích, jednak z dlouhého období společného vývoje. Pouze úprava

jistých prvků daně, které mají zásadní dopad na výšku daňové povinnosti jako je například sazba daně, je rozdílná. Slovensko se po daňové reformě v roce 2004, podobně jako Estonsko, Lotyšsko, Litva, Rusko, Srbsko, Ukrajina, Gruzínsko a Rumunsko vydalo cestou rovné daně. V podstatě to znamená sjednocení sazeb daně na jednu procentuální stanovenou částku. Česká úprava důchodových daní spočívá stále v progresivní kluzké sazbě zdanění, podobně jako je tomu u většiny rozvinutých států světa.

Základní koncept daň z příjmu v České republice je dán zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a ve slovenské republice zákonem č. 595/2003 Sb., o dani z příjmov.

V obou zemích se zákon o dani z příjmu dělí na tři části:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob,
- společná část, kde se jedná především o úpravu odepisování hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku.

Zdaňování příjmů právnických osob vychází z toho, že tyto jednotky žijí svým vlastním ekonomickým životem a proto je potřebné zdaňovat jejich příjmy. Tato daň je obsažena v české i slovenské právní úpravě stejně jako v právních úpravách většiny vyspělých krajů světa.

4.1. Subjekty daně z příjmů právnických osob

Subjekty této daně jak vyplývá z názvu jsou právnické osoby. Ani jeden ze sledovaných zákonů tento pojem nedefinuje takže je třeba vycházet z úpravy obsažené v občanském právu. Jsou to zejména obchodní společnosti, občanská sdružení, politické strany a politické hnutí, nadace, obce, státní podniky, banky, pojišťovny, burzy, organizační složky vyšších samosprávních celků, příspěvkové organizace, investiční společnosti a investiční fondy, církve a náboženské společnosti, státní fondy, organizační složky státu a penzijní fondy. [6]

Český zákon o daních z příjmů vychází z definice daňového subjektu, který stanoví, že se jedná o osoby, které nejsou fyzickými osobami a které se stávají organizační složkou

státu podle zvláštního předpisu.⁹ Slovenský zákon o dani z příjmů neobsahuje žádný definici subjektu daně z příjmů právnických osob. V § 2 odst. 1 vymezení základních pojmů označuje daňového poplatníka jako fyzickou či právnickou osobu. Poplatníci daně jsou současně plátcí daně. Český zákon o daních z příjmů stejně jako ten slovenský rozeznává i u právnických osob daňového rezidenta a nerezidenta. Poplatníky daně z příjmů právnických osob lze rozdělit podle:

- sídlo nebo místo vedení
 - daňový rezident – poplatníci, kteří mají na území České republiky (Slovenské republiky) své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky (Slovenské republiky), tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí
 - daňový nerezident – poplatníci, kteří nemají na území České republiky (Slovenské republiky) své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky (Slovenské republiky)

Výjimky z toho pravidla stanoví smlouvy zamezení dvojího zdanění.

- účelu založení nebo zřízení
 - podnikatelský subjekt – ty, které byly založeny za účelem podnikání. Takové osoby podléhají dani z příjmů právnických osob veškerými příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem. Za podnikatelskou právnickou osobu se považuje každá obchodní společnost.
 - nepodnikatelské subjekty – ty, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem dosažení zisku. Podléhají dani z příjmů v omezeném rozsahu (zejména příjmy z vedlejších výdělečných aktivit).

V této práci se budu věnovat pouze podnikatelským subjektům.

4.2. Sazba daně

Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně stanoví velikost daně. Sazba daně z příjmů právnických osob má ve státech, kde je tato daň používána,

⁹ Ustanovení § 17 odst.1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů

až na pár výjimek podobu lineární procentuální sazby a není tomu jinak ani v České a Slovenské republice. Progresivní sazba při tomto typu daně se nejeví jako účelná. V České i Slovenské republice dlouhé roky převládá trend směřující k snižování sazby daně z příjmů právnických osob. V současnosti je trend snižování sazeb daně z příjmů právnických osob odůvodněný hlavně snahou poskytovat daňové atraktivní prostředí pro zahraniční investice, které jsou motorem hospodářského růstu, který v současnosti prožívá česká i slovenská ekonomika a zároveň je jeho cílem stimulovat investiční aktivity domácích podnikatelů. Právě daň z příjmů, hlavně sazba daně je velmi důležitá pro zahraniční podnikatele a investory. [7]

V České republice došlo k snížení sazby daně z původních 45 % v roce 1993 na 39 % v roce 1996, 35 % v roce 1998 a následně na 31 %. V roce 2004 činila sazba daně z příjmů právnických osob 28 %, v roce 2005 26 % a v roce 2007 24 % a v současnosti je na úrovni 21 %. V následujících letech sazba bude dále klesat na 20 % v roce 2009 a na 19 % v roce 2010. [12]

Tabulka 4: Vývoj základní sazby daně z příjmů PO
v České republice

Rok	Sazba daně
2008	21 %
2007	24 %
2006	24%
2005	26%
2004	28%
2003	31%
2002	31%
2001	31%
2000	31%
1999	35%

Zdroj: www.finance.cz

Díky snižování daňové zátěže právnických osob budou mít podniky domácí i vlastněné zahraničním kapitálem více prostředků pro investice a tedy i pro rozšiřování výroby a zvyšování zaměstnanosti v ČR. Dalším důvodem je skutečnost, že zisky firem se velmi

snadno přemísťují do jiných zemí. Proto také ve zdaňování právnických osob panuje větší daňová konkurence, na kterou musí Česká republika reagovat.

Sazba daně z příjmu právnických osob na Slovensku klesá od roku 2000, kdy činila 29 %. V roce 2002 byla snížena na 25 % a od zavedení rovné daně v roce 2003 činí sazba daně z příjmů právnických osob 19 %.¹⁰

4.3. Základ daně

Pro zjištění daňové povinnosti vychází právnické osoby ze základu daně. Tím je rozdíl, o který příjmy převyšují náklady. Zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů zcela jednoznačně uvádí, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy, resp. výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud není stanoveno jinak. Slovenský zákon obsahuje velmi podobné ustanovení mezi základními ustanoveními v § 12. Do základu daně se nezahrnují příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy od daně osvobozené. Pro zjištění skutečné výše příjmů a nákladů se vychází z účetního výsledku hospodaření nebo z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří nevedou podvojně účetnictví. Poté účetní jednotka účetní hospodářský výsledek transformuje na základ daně, který se upraví o připočitatelné a odčitatelné položky. Z tohoto výpočtu získá upravený základ daně, který vynásobí sazbou daně pro zjištění daně samotné. Tuto daň může ještě snížit o položky, které se nazývají slevy na dani. Pro lepší orientaci je vhodné naznačit, jak se vzájemně ovlivňuje účetnictví a daň z příjmů u podnikajících právnických osob.

¹⁰ Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk>

Tabulka 5: Účetní a daňový systém

Účetní systém	Daňový systém
+ Výnosy účetního období (6xx) - Náklady účetního období (5xx) = Výsledek hospodaření před zdaněním	= Výsledek hospodaření před zdaněním - Příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů - Příjmy osvobozené od daně z příjmů - Příjmy tvořící samostatný základ daně - Příjmy zdaněné konečnou srážkovou daní + Náklady související s uvedenými druhy příjmů + Účetní náklady neuznané za daňové náklady ± Daňové úpravy výsledku hospodaření dle ZDP = Základ daně - Daňová ztráta z minulých zdaňovacích období - Odčitatelná položka na výzkum a vývoj - Odpočet daňově zohlednitelných darů = Základ daně snížený (zaokrouhlený) x 24 % (pro rok 2007) = Daň z příjmů právnických osob - Slevy za zaměstnance se zdravotním postižením - Sleva na dani z titulu investičních pobídek = Výsledná daňová povinnost
- Daň z příjmů splatná (591, 593) = Disponibilní zisk - Daň z příjmů odložená (592, 594) = Disponibilní zisk k rozdělení (431)	←

Zdroj: Časopis Účetnictví v praxi 12/2007

Český zákon o daních z příjmů podle § 23 odst. 3 má poměrně složitější definici úpravy základu daně než slovenský zákon podle § 17 odst. 2 zákona o dani z příjmů.

Položky zvyšující výsledek hospodaření jsou v českém zákoně o dani z příjmů vymezeny v § 23, § 24 a § 25. Pro velký rozsah těchto položek nebude zde proveden veškerý výčet odčitatelných položek. Budou uvedeny pouze položky, se kterými se účetní jednotka setkává nejvíce. Jedná se zejména o tyto položky:

- přijaté úhrady smluvních pokut, úroků z prodlení, poplatků z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů u věřitele, které snižovaly výsledek hospodaření v předchozím zdaňovacím období - § 23 odst. 3 písm. a)
- náklady daňově neuznané (§ 25) – např. náklady na reprezentaci (občerstvení), manka a škody (mimo přirozený úbytek, živelnou pohromu, škodu způsobenou neznámým pachatelem), náklady na kulturu, sport a rekreaci zaměstnanců, náklady na poskytnuté dary
- účetní odpisy, jestliže jsou daňové odpisy nižší než účetní - § 25 odst. 1 písm. n

Položky zvyšující výsledek hospodaření podle slovenského zákony o daních z příjmů jsou stanoveny v § 17 odst. 5, 21, § 19 odst. 4, § 21 a § 52 odst. 12. V § 21 zákona o daních z příjmů jsou zakotveny daňově neuznané náklady, které jsem ve srovnání s českým zákonem v menším rozsahu. Výše zmiňované položky nám hospodářský výsledek pro stanovení základu daně zvyšovaly. Následující položky mají charakter opačný. Je tedy nutné o ně pro zjištění základu daně hospodářský výsledek snížit. Zpravidla tyto položky mají charakter příjmů (výnosů), které lze obecně členit z hlediska daně z příjmu na:

- příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů
- příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů, avšak jsou od daně z příjmů osvobozeny
- příjmy zdaněné srážkovou daní
- příjmy tvořící samostatný základ daně

Do kategorie příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů, jsou zahrnuty příjmy uvedené § 18 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Slovenský zákon obsahuje velmi podobné ustanovení mezi základními ustanoveními v § 12 odst. 7. Příjmy vyňaté z předmětu daně jsou zejména výnosy či příjmy z nabytí majetku dědictvím nebo darováním. Předmětem daně nejsou ani příjmy plynoucí z důvodu nabytí nových akcií a veškeré přijaté dary.

Příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozeny jsou rozsáhlejší zejména v českém zákoně.¹¹ Slovenský zákon je ve výpočtu osvobození značně stručnější.¹² Mezi příjmy

¹¹ Ustanovení § 19 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹² Ustanovení § 13 zákona č. 595/2003 Sb, o dani z príjmov

osvobozené v obou sledovaných právních úpravách od daně patří členské příspěvky přijaté zájmovými sdruženími právnických osob, profesními komorami, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, politickými stranami a politickými hnutími, dále výnosy z kostelních sbírek, církevních úkonů, úroky z přeplatku na dani zapříčiněného správcem daně. Český zákon o daních z příjmů je rozšířen o další osvobozené příjmy. Jedná se o osvobozené příjmy z ekologických zdrojů energie, příjmy z regulovaného nájemného u bytových družstev, úroky z hypotečních zástavních listů, příjmy plynoucí z jistých druhů nadačního majetku, příjmy plynoucí ve formě darů poskytnutých pro provoz zoologické zahrady, příjmy z reklam umožněných provozování zoologické zahrady, úrokové příjmy plynoucí z prostředků veřejné sbírky, příjmy plynoucí v souvislosti s výkonem dobrovolnické služby. Slovenský zákon o daních z příjmů osvobozuje od daně příjmy dividend.

Příjmy zdaněné v České republice konečnou srážkovou daní jsou stanoveny v § 23 odst. 4 písm. a). Slovenský zákon o daních z příjmů tyto příjmy zahrnul do § 43. Mezi tyto příjmy patří např. podíl tichého společníka.

V § 23 odst. 4 písm. b) podle českého zákona o daních z příjmů najdeme příjmy zahrnované do samostatného základu daně. Jsou to příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí, např. dividendy z ciziny.

Další položky, o které je třeba snížit výsledek hospodaření, jsou případy, kdy daňové náklady jsou vyšší než zaúčtované účetní náklady. V neposlední řadě je to také rozdíl, o který daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku převyšují jejich účetní odpisy.

4.3.1. Položky odčitatelné od základu daně

Odčitatelné položky od základu daně se v širokém rozsahu nacházejí jen v českém zákoně o daních z příjmů. Slovenský zákon o dani z příjmů obsahuje jen jeden druh položky snižující základ daně a to je daňová ztráta.¹³ Daňová ztráta je rozdíl, kdy daňové výdaje převyšují zdanitelné příjmy. Oba zákony dávají poplatníkům možnost odpočítat si daňovou ztrátu od základu daně v následujících zdaňovacích obdobích.

¹³ Ustanovení § 30 odst. 1 zákona č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů

Možnost tak učinit je ale nejvíce za pět bezprostředně po sobě následujících zdaňovacích období.¹⁴ Daňovou ztrátu však firma nemůže uplatnit, pokud v ní došlo k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu nebo kontrole. Může to být změna společníků či výše jejich podílů s výjimky uvedenými v § 38na odst. 3.

Český poplatník si kromě daňové ztráty může ještě od základy daně podle § 34 odst. 3 odečíst výdaje vynaložené na výuku žáků ve studijních a učebních oborech ve výši 30% nákladů a 100% nákladů, které poplatník vynaložil při realizaci projektu výzkumu a vývoje podle § 34 odst. 4. Do nákladů na výzkum a vývoj patří experimentální, teoretické, projekční či konstrukční práce. Dále výpočty a návrhy technologií, výroba funkčního vzorku či prototypu výrobku. Pokud společnost v daném roce vykáže ztrátu, může odpočet za výzkum a vývoj využít v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém bude mít kladný základ daně. Nejdéle však ve třech zdaňovacích obdobích, která následují po tom, v němž nárok na odpočet vznikl. Velmi zřídka využívanou odčitatelnou položku na výuku žáků ve studijních a účetních oborech středních učilišť však v roce 2008 nebude moci do daní zahrnout většina firem. Reforma veřejných financí ji totiž zrušila. Výjimkou budou pouze ty podniky, které si tuto položku nemohou v roce 2007 uplatnit, protože vykázaly daňovou ztrátu. Odpočet za učně tak budou moci uplatnit v nejbližším zdaňovacím období. Tyto odčitatelné položky působí jako nástroj, který by měl podnikající právnické osoby motivovat k vyšším investicím do vzdělání, výzkumu a vývoje. Česká úprava by tak mohla být inspirací pro slovenské zákonodárce.

Do položek odčitatelných od základu daně lze ještě v České republice zahrnut odpočet poskytnutých darů podle § 24 odst. 8, který musí činit nejméně 2 000 Kč a maximálně až do výše 5 % ze základu daně sníženého podle § 34. Při poskytnutí darů vysokým školám a veřejným institucím lze základ daně snížit o dalších nejvýše pět procent. Aby bylo možné dar odečíst ze základu daně, musí být příjemcem daru například obec, kraj nebo právnická osoba se sídlem v Česku. Může to být i fyzická osoba, která má trvalé bydliště v tuzemsku a provozuje školské či zdravotnické zařízení nebo zařízení na

¹⁴ Ustanovení § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

ochranu zvířat. Firma může obdarovat i lidi, kteří pobírají částečný nebo plný invalidní důchod, stejně tak jako nezletilé děti dlouhodobě těžce zdravotně postižené, které vyžadují mimořádnou péči. Pro možnost snížit základ daně je podstatný i jeho účet. Obcím a krajům nebo právnickým osobám musí sloužit například na financování vědy a vzdělání, na podporu a ochranu mládeže, na sociální účely. Tento odpočet mohou uplatnit pouze poplatníci, kteří jsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání.

Příklad: Akciová společnost vykazuje za zdaňovací období 2007 základ daně 10 000 000,- Kč. Od tohoto základu daně odečte daňovou ztrátu roku 2006 ve výši 3 000 000,- Kč a 1 000 000,- Kč jako „investiční odpočet“ podle § 34 odst. 3. Základ daně snížený podle § 34 tak činí 6 000 000 Kč. Politické straně na její činnost věnovala společnost v roce 2007 40 000,- Kč, fotbalovému klubu se sídlem na našem území na opravu fotbalového hřiště a nákup nových dresů 100 000 Kč. Oba dary splňují podmínky pro možnost odpočtu od základu daně a v úhrnu jsou do limitu 300 000 Kč (5 % z 6 000 000 Kč). Základ daně za rok 2007 tak bude po snížení podle § 34 a odpočtu darů činit 5 860 000 Kč.

4.3.2. Slevy na dani

Účetní jednotka v České republice může ještě vypočtenou daň snížit o tzv. slevy na dani. Tyto slevy na dani jsou definovány ve třetí části zákona, obsahující společná ustanovení jak pro fyzické tak pro právnické osoby v § 35:

- 18 000Kč za každého přepočteného zaměstnance se změněnou pracovní schopností,
- 60 000Kč za každého zaměstnance se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením,
- polovinu daně u poplatníků, zaměstnávajících nejméně 25 zaměstnanců, u kterých je podíl zaměstnanců se změněnou pracovní schopností a se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením větší než 50% průměrného ročního počtu všech jejich zaměstnanců. [10]

Pro výpočet slev podle § 35 odst. 1 písm. a) a b) je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se změněnou pracovní schopností a zaměstnanců se

změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením a pro výpočet slevy podle odstavce 1 písm. c) též průměrný roční přepočtený počet všech zaměstnanců poplatníka. Průměrný přepočtený počet zaměstnanců se vypočítá samostatně za každou skupinu zaměstnanců vymezenou v předchozí větě jako podíl celkového počtu hodin, který těmto zaměstnancům vyplývá z rozvržení pracovní doby nebo z individuálně sjednané pracovní doby a z délky trvání pracovního poměru v období, za které se podle odstavce 1 podává daňové přiznání, sníženého o neodpracované hodiny v důsledku neomluvené nepřítomnosti v práci, nenapracovaného pracovního volna poskytnutého zaměstnavatelem bez náhrady mzdy, pokud zaměstnanec nemohl konat práci z jiných důležitých důvodů týkajících se jeho osoby a pracovní neschopnosti, za kterou nejsou poskytovány dávky nemocenského pojištění, a celkového ročního fondu pracovní doby připadajícího na jednoho zaměstnance pracujícího na plnou pracovní dobu stanovenou zvláštními právními předpisy. Do trvání pracovního poměru se nezapočítává mateřská nebo rodičovská dovolená, služba v ozbrojených silách, výkon civilní služby a dlouhodobé uvolnění pro výkon veřejné funkce. Vypočtený podíl se zaokrouhluje na dvě desetinná místa. Aby nedocházelo při uplatňování slev ke spekulacím např. v tom, že by poplatník zaměstnával z 20 zaměstnanců 11 se změněnou pracovní schopností, ale jen na dohodu o pracovní činnosti po dobu např. 2 hodin týdně, tak pro výpočet slev na dani podle § 35 odst. 1 písm. a) a b) je rozhodný průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se změněnou pracovní schopností a zaměstnanců se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením a pro výpočet slevy podle § 35 odst. 1 písm. c) též průměrný roční přepočtený všech zaměstnanců poplatníka.

Slovenská republika slevy na dani ze zákona vypustila. [11] Slevy na dani znamenají v prostředí progresivní sazby daně pro nižší příjmové skupiny větší daňovou výhodu než nezdanitelné částky základu daně, které má slovenský zákon daleko rozsáhlejší než český zákon.

4.4. Problematika dvojího zdanění

Dvojí zdanění lze definovat jako situaci, kdy tentýž předmět daně je podroben vícekrát zdanění toutéž nebo obdobnou daní. Podnik nebo občan, který je rezidentem jednoho

státu nazývaného stát rezidenta, resp. stát příjemce a který pobírá příjmy ze zdrojů na území druhého státu, stát zdroje, podléhá zdanění těchto příjmů v obou státech. Dochází k právní kolizi daňových zákonů obou států upravujících vznik daňového rezidenství, daňový domicil a identifikaci resp. definici příjmů. Mezinárodní dvojí zdanění je nutno odlišit od dvojího zdanění vnitrostátního, jehož příkladem v České republice je zdanění dividend, které jsou placeny z již jednou zdaněného zisku. Nebo zdanění výrobků spotřebními daněmi, které jsou již zdaněny DPH. Rozlišit je možno také zda jde o dvojí zdanění téhož příjmu u jednoho poplatníka tzv. dvojí zdanění právní, nebo zda jde o zdanění téhož příjmu u různých příjemců tzv. dvojí zdanění ekonomické. [13]

Zamezení mezinárodního dvojího zdanění se děje buď:

1. „jedostrannými opatřeními, tzn. že skutečnost zdanění v zahraničí se zohlední vynětím ze zdanění nebo započtením daně zaplacené v zahraničí. Jednostranné opatření může provést také stát zdroje příjmu tím, že se vzdá zdanění příjmu. I v České a Slovenské republice platí jednostranné opatření, poplatník daně z příjmů fyzických či právnických osob si může od daně z příjmů ze zahraničí odečíst obdobnou daň zaplacenou v cizině. Příjmy ze závislé činnosti v zahraničí po dobu alespoň 183 dní v kalendářním roce se vyjímají ze zdanění. Daň z ostatních příjmů se vypočte procentem daňového zatížení zjištěným ze základů daně nesníženého o tuto vyjmutou část.
2. daňovými smlouvami, které buď vyhradí právo vybírat daně jednomu státu nebo se určí poměr dělení. Nejvýznamnější skupinou z hlediska přínosů státnímu rozpočtu jsou daně z příjmu a daně z majetku, které jsou předmětem smluv o zamezení dvojího zdanění. U ostatních daní toto nebezpečí nevzniká (DPH, spotřební daň) v důsledku jejich odpočitatelnosti v případě mezinárodního obchodu. Někdy jsou uzavírány smlouvy k zamezení dvojího zdanění u daní dědických a darovacích. Smlouvy v žádné případě nestanovují poplatníkům nové povinnosti, v žádném případě nedávají možnost vybrat si stát, v němž bude poplatníkům příjem zdaněn. Smlouvy mimo zamezení dvojího zdanění mají také za cíl zamezit daňovým únikům. Vzhledem k rozdílnosti sazeb daní v různých smluvních státech mohou být

smlouvy výhodně používány k tzv. daňovému plánování, tj. strukturaci investic do různých států jehož výsledkem je optimalizace, snížení daňové povinnosti poplatníka v rámci jeho celosvětových příjmů na minimum. Z hlediska rozsahu příjmů které jsou předmětem smlouvy rozlišujeme smlouvy omezené a komplexní. Mezi omezené daňové smlouvy patří nejčastěji smlouvy zabývající se mezinárodní leteckou, námořní a silniční dopravou.“¹⁵

Pro komplexní daňové smlouvy existují v současné době dva vzorové modely:

- jde o vzorovou smlouvu OECD, která je směrnici pro státy s vyvážených oboustranným tokem investic a příjmů, podle níž jsou příjmy zdaňované převážně v zemi sídla či bydliště daňového poplatníka,
- a vzorovou smlouvu OSN, která slouží pro jednání s rozvojovými zeměmi, se zdaňováním v zemi zdroje. [13]

Československá republika zahájila uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění již před 2. světovou válkou např. s Polskem, Jugoslávií či Rumunskem. Po 2. světová válce byla zahájena jednání až počátkem 70tých let a dle modelu OECD byly uzavřeny smlouvy s Francií, Nizozemím a s Finskem. V 80tých letech dle modelu OSN se Srí Lankou, Kyprem, Nigérií, Čínou a Tunisem. Dále byly uzavřeny smlouvy na zvláštním principu v RVHP. Ty zůstaly v platnosti i po zániku socialistického bloku, stejně tak při rozdělení federace byl uplatněn princip zachování stávajících smluv po souhlasu druhé strany. Mezi Českou a Slovenskou republikou vznikla smlouva na základě modelu OECD. [13]

Ve většině smluv jimiž je ČR vázána se objevují tyto metody zamezení dvojího zdanění:

1. metoda zápočtu (credit systém) – „ve státě příjemce se zahrnou do daňového základu veškeré příjmy z tuzemska i zahraničí, z toho se vypočítá daňová povinnost a od ní se odečte daň zaplacená již v zahraničí, zápočet plný - umožňuje odečíst

¹⁵ Dostupné z: <http://www.mesec.cz>

celou daň - např. máme 500 000 příjmů (z toho 200 000 v tuzemsku), daňová povinnost z této částky vyjde např. 250 000 od toho odečteme daň zaplacenou v zahraničí např. 200 000 a zaplatíme v ČR 50 000. Zápočet prostý - umožňuje odečíst daň maximálně do výše daňové povinnosti, která by připadala na částku zahraničního příjmu v tuzemsku. Příklad: máme 500 000 příjmů viz výše, daň vyjde např. 250 000, podíl příjmů ze zahraničí na celkové základně je $300000/500000=60\%$, maximálně můžeme odečíst daň ze zahraničí do výše $60\% * \text{daň z celé částky v ČR}$ tj. $250\ 000 = 150\ 000$. Takže odečteme 150 000 (i když jsem v zahraničí zaplatili 200 000) a v ČR zaplatíme 100 000 Kč. Tato metoda tedy brání tomu, aby stát nedoplácel na vyšší zdanění příjmů v zahraničí.“¹⁶

2. metoda vynětí (exemption) – „příjem dosažený v zahraničí se vyjme z daňového základu. Pokud se již nebere v úvahu - úplné vynětí (daň se vypočítá pouze z tuzemského základu - příjmu). Popř. se použije vynětí s progresí (s výhradou progresu). Důvodem je snaha reagovat na majetkovou situaci poplatníka. Použije se buď zprůměrování (averaging) - např. daňový základ 500 000 (z toho 300 000 ze zahraničí), daň vyjde např. 250 000 (200000 cizí + 50000 u nás) z toho vypočteme daňové zatížení 50%. Nyní vynásobíme příjmy z tuzemska $200\ 000 * 50\%$ a vyjde nám 100 000 a to je daň kterou odvedeme. Druhou variantou je top slicing (vrchní dílek) při které je příjem dosažený v tuzemsku jakoby zařazen nad příjmy ze zahraničí. Např. máme 500 000 příjmů (viz. příklad výše), zjistíme do jaké sazby, kolikaprocentní sazby DPFO patří a tou sazbou vynásobíme 200 000 příjmů z tuzemska a máme daň.“¹⁷
3. někdy se používá metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů - daň z příjmu zaplacená v zahraničí je výdajem pouze u příjmů které se zahrnují do základu daně. Rozdíl, který vznikl neuznáním celé daně uhrazené v zahraničí bude zahrnut v následujícím daňovém období do nákladů. [13]

¹⁶ Dostupné z: <http://www.mesec.cz>

¹⁷ Dostupné z: <http://www.mesec.cz>

Dle současné úpravy je možno uplatnit sazbu daně hned v okamžiku, kdy je realizována vlastní srážka daně, popř. uplatnit obecnou sazbu daně a následně dle žádosti subjektu vrátit rozdíl. Ve všech případech je nezbytné potvrzení o daňovém domicilu. [13]

5. Metodika

Praktická část práce bude obsahovat podrobnou analýzu zdanění fiktivní společnosti Silvaco. Na základě dosažených výnosů a nákladů výše uvedené společnosti bude v první fázi provedena analýza daně z příjmů právnických osob za společnost Silvaco v roce 2007 podle českého zákona o daních z příjmů. Praktický příklad by měl zobrazit, jak podnikatelé sestavují základ daně, jak provádí výpočet daně z příjmů a vyplňují daňové přiznání.

V další části práce bude také zpracována analýza daně z příjmu právnických osob za společnost Silvaco v roce 2007 ale tentokrát podle slovenského zákona o daních z příjmů. Pro nejlepší zhodnocení podnikání v ČR a SR budu vycházet ze stejných údajů, které firma vykazala v roce 2007 v České republice a tudíž i číselné hodnoty budou v tomto případě vyčísleny v české měně. V případě přepočtu slovenské koruny na české koruny budu používat kurz vyhlášený českou národní bankou. Stejně jako v České republice bude zobrazen postup při sestavování základu daně, výpočtu daňové povinnosti a následné vyplnění daňového přiznání.

Nakonec první fáze bude provedeno srovnání sestavení základu daně s dopadem na výslednou daň z příjmů právnických osob v České a Slovenské republice.

V druhé fázi práce budou řešeny konkrétní situace z hlediska daně z přidané hodnoty při dodání zboží a poskytnutí služeb do Evropské unie a pořízení zboží z Evropské unie, protože společnost Silvaco by ráda rozšířila obchodování na Slovensku.

6. Analýza zdanění podnikání společnosti v ČR a SR

Slovensko je země s Českou republikou historicky úzce spjatá a po společném vstupu do Evropské unie nabízí velké možnosti k opětovnému návratu na slovenský trh. Velkou výhodou je jistě neexistence jazykové bariéry a jednoduchý daňový režim, který zde byl zaveden. Na Slovensku platí rovná daň z příjmů a taktéž zrušilo srážkovou daň z dividendy a z podílu na zisku. To velmi ztraktivňuje podnikání pro české občany a firmy. Daňová zátěž je v porovnání s Českou republikou u právnických osob nižší až o 20 %. [14]

6.1. Seznámení s akciovou společností Silvaco

Pro svoji praktickou část jsem si zvolila fiktivní firmu Silvaco, a.s. Obchodní společnost Silvaco je akciovou společností založenou podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, a patří do kategorie subjektů zřízených za účelem zisku. V národním hospodářství realizuje své činnosti v ziskovém (tržním) sektoru. Silvaco, a.s. je společnost se zaměřením na lesnický trh. Předmětem činnosti této firmy je koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje. Celkový rozsah nabídky je 4 000 produktů, které je společnost schopna zajistit podle požadavku zákazníka. Sortiment je rozdělen na 3 skupiny: spotřební materiál pro les, ostatní spotřební materiál, ruční a motorové nářadí pro les. Silvaco, a.s. zastupuje v České republice významné zahraniční společnosti a současně úzce spolupracuje s řadou českých výrobců. Cílem společnosti je pomáhat s řešením problematiky zásobování materiálem nezbytným pro veškeré lesnické činnosti, spolupracovat na výběru nejvhodnější technologie, materiálu i nářadí jak v pěstebních, tak těžebních činnostech v lesním hospodářství a usnadnit namáhavou manuální práci v lese pomocí kvalitního motorového i ručního nářadí. Firma je měsíčním plátcem DPH a její roční obrat se pohybuje přes 100 mil. Kč.

V následující části textu jsou analyzovány dosažené výnosy a náklady výše uvedené společnosti z hlediska daně z příjmů. Je zde provedeno srovnání postupu při sestavování

základu daně a výpočtu daňové povinnosti podle českého zákona o daních z příjmů se slovenským zákonem o daních z příjmů.

6.2. Analýza daně z příjmu právnické osoby společnosti Silvaco, a.s. v ČR a SR

Obchodní společnost Silvaco, a.s. stojí před úkolem vypočítat daň z příjmu za zdaňovací období kalendářního roku 2007 a vyplnit přiznání k dani z příjmů právnických osob. Před vyplněním tiskopisu přiznání k dani z přidané hodnoty musí společnost zjistit účetní výsledek hospodaření před zdaněním z následující tabulky.

Tabulka 6: Výnosy a náklady za rok 2007 společnosti Silvaco, a.s.

Náklady			Výnosy		
Účet	Název syntetického účtu	Kč	Účet	Název syntetického účtu	Kč
504	Prodané zboží	40 000 000	602	Tržby z prodeje služeb	500 000
513	Náklady na reprezentaci	200 000	604	Tržby za zboží	50 000 000
518	Ostatní náklady	4 000 000	644	Smluvní sankce	100 000
521	Mzdové náklady	1 000 000	662	Výnosové úroky	20 000
524	Zákonné sociální pojištění	350 000	663	Kursově zisky	80 000
528	Ostatní sociální náklady	100 000			
543	Poskytnuté dary	100 000			
544	Smluvní sankce	200 000			
562	Nákladové úroky	700 000			
563	Kursově ztráty	50 000			
Náklady ze vstupních údajů		46 700 000	Výnosy ze vstupních údajů		50 700 000
551	Účetní odpisy DHM	1 614 138	663	Kursově zisky	41 000
563	Kursově ztráty	60 500	664	Změna reálné hodnoty akcií	51 000
558	Zákonná OP k pohledávce	50 000	602	Výnosová provize	100 000
504	Úbytek zboží do normy	40 000	648	Rozdíl ze záměny zboží	5 000
549	Manko na zboží (nad normu)	26 000	648	Zjištěný přebytek zboží	1 000
569	Schodek na pokladně	3 500	668	Náhrada schodku pokladny	2 000
Náklady z přípravných prací		1 794 138	Výnosy z přípravných prací		200 000
Celkové náklady		48 494 138	Celkové výnosy		50 900 000

Obchodní společnost dosáhla ve sledovaném období v celkové výši 50 900 000,- Kč výnosů a 48 494 138,- Kč nákladů. Rozdíl výnosů a nákladů nám udává účetní výsledek hospodaření běžného účetního období v celkové hodnotě 2 405 862,- Kč.

Pro účely výpočtu daně z příjmů právnických osob musíme doplnit několik podrobnějších údajů, protože účetní zisk není daňovým základem:

- daňové odpisy majetku za rok 2007 činily 2 035 158 Kč
- povinné pojistné odvody sražené z hrubých mezd zaměstnanců (MD 331/D 336)
 - za prosinec 2006 ve výši 10 000 Kč byly uhrazeny až 2.2.2007
 - za prosinec 2007 ve výši 12 500 Kč byly uhrazeny až 2.2.2007
- povinné pojistné odvody zaměstnavatele nad rámec hrubých mezd (MD 524/D 336)
 - za prosinec 2006 ve výši 30 000 Kč byly uhrazeny až 2.2.2007
 - za prosinec 2007 ve výši 35 000 Kč byly uhrazeny až 2.2.2007
- nákladové smluvní sankce
 - v roce 2007 bylo nově předepsáno 200 000 Kč
 - v roce 2007 bylo uhrazeno 50 000 Kč starých sankcí a 160 000 Kč nových sankcí
- výnosové smluvní sankce
 - v roce 2007 bylo nově předepsáno 100 000 Kč
 - v roce 2007 bylo inkasováno 20 000 Kč starých sankcí a 60 000 Kč z nových sankcí
- společnost za rok 2006 vykázala daňovou ztrátu 325 000 Kč
- firma zaměstnává 1 zaměstnance s (lehčím) zdravotním postižením

Známe účetní výsledek hospodaření, máme vymezeny daňově neúčinné náklady a výnosy, můžeme přistoupit k stanovení základu daně a výpočtu daňové povinnosti podle českého zákona o daních z příjmů. Pro lepší přehlednost transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně budou náklady a výnosy, které snižují popř. zvyšují hospodářský výsledek, zobrazeny s odkazy na paragrafy v tabulce.

Tabulka 7: Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně podle českého zákony o daních z příjmů

Pořadí	Popis daňové operace (odkazy na ZDP)	Účet	Kč
VH	Výsledek hospodaření před zdaněním	všechny	2 405 862
Zvýšení VH	Nedaňové účetní náklady (§ 23 odst. 3 písm. a/ bod 2.) celkem, z toho:		2 116 638
	- náklady na reprezentaci (§ 25 odst. 1 písm. t/)	513	200 000
	- pojistné zaměstnavatele za 12/07 neuhrazené do 1/08 (§24 odst. 2 písm. f/)	524	35 000
	- náklady na kulturu, sport a rekreaci zaměstnanců (§ 25 odst. 1 písm. k/)	528	100 000
	- náklady na poskytnuté dary (§ 25 odst. 1 písm. t/)	543	100 000
	- neuhrazené účtované nové nákladové smluvní sankce (§ 24 odst. 2 písm. zi/)	544	40 000
	- nenahrazované manko na zboží (§ 25 odst. 1 písm. n/)	549	26 000
	- účetní odpisy (§ 25 odst. 1 písm. zg/)	551	1 614 138
	- schodek pokladny přesahující náhrady (§ 25 odst. 1 písm. n/)	569	1 500
	Pojistné za zaměstnance sražené ale neodvedené (§23 odst. 3 písm. a/ bod 5.):	336	12 500
	- jde o pojistné za prosinec 2007, které nebylo zaplaceno do 31.1.2008		
	Inkasované staré výnosové smluvní sankce (§ 23 odst. 3 písm. a/ bod 6.)	různé	20 000
	Celkové zvýšení VH pro účely výpočtu základu daně		2 149 138
Snížení VH	Neinkasované nové výnosové smluvní sankce (§ 23 odst. 3 písm. b/ bod 1.)	644	40 000
	Pozdě odvedené pojistné sražené zaměstnancům (§ 23 odst. 3 písm. b/ bod 2.):	336	10 000
	- jde o pojistné za prosinec 2006, které bylo zaplaceno až 2.2.2007		
	Pozdě odvedené pojistné zaměstnavatele (§ 23 odst. 3 písm. b/ bod 3.):	336	30 000
	- jde o pojistné za prosinec 2006, které bylo zaplaceno až 2.2.2007		
	Částky nezaúčtovaných daňových nákladů (§ 23 odst. 3 písm. c/ bod 2.):		2 035 158
	- daňové odpisy hmotného majetku za rok 2007 (§ 24 odst. 2 písm. a/)		
	- uhrazené staré nákladové smluvní sankce (§ 24 odst. 2 písm. zi/)	různé	50 000
	Celkové snížení VH pro účely výpočtu základu daně		2 165 158
ZD	Základ daně za rok 2007		2 389 842
Snížení ZD	Odpočet celé daňové ztráty vyměřené za předcházející rok 2006 (§ 34 odst. 1)		325 000
	Odpočet poskytnutých darů (až do výše 5 % z 2 100 000 Kč) podle §20 odst.8	543	100 000
	Základ daně po snížení		1 964 842
DPPO	Vypočtená daň za rok 2007 činí 24 % se sníženého základu daně (§21odst.1)		471 360
	Sleva na dani za zaměstnance s lehčím zdrav. postižením (§35odst.1 písm. a/)		18 000
	Výsledná daňová povinnost obchodní společnosti za rok 2007		453 360

Zdroj: Autor

Po úpravě hospodářského výsledku je základ daně 2 389 842,- Kč, který firma snížila o odčitatelné položky od základu daně v celkové výši 425 000,- Kč. Nyní si ještě pro přehlednost zobrazíme, jak se nám výše uvedené částky promítnou do daňového přiznání. [14]

Tabulka 8: Přiznání k dani z příjmů právnických osob za společnost Silvaco, a.s. podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

10	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ke dni 31.12.2007	2 405 862
30	Částky, o které se podle § 23 odst. 3 písm. a) bodů 3 až 12 zákona zvyšuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji na ř. 10	32 500
40	Výdaje (náklady), neuznávané za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 25 nebo § 24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo v rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10	502 500
70	Mezisoučet (ř. 30 + 40 + 50)	535 000
111	Částky, o které se podle §23 odst. 3 písm. b) zákona snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 10)	40 000
150	Rozdíl, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku stanovené podle § 26 až 33 zákona převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	421 020
160	Souhrn jednotlivých rozdílů, o které částky výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů převyšují náklady uplatněné v účetnictví	90 000
170	Mezisoučet (ř. 160)	551 020
200	Základ daně před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta před úpravou o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 10 + 70 - 170)	2 389 842
220	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí, a před snížením o položky podle § 34 a § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, nebo daňová ztráta po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vynětí (ř. 200 - 201 - 210)	2 389 842
230	Odečet daňové ztráty podle § 34 odst. 1 zákona	325 000

250	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, snížený o položky podle § 34, před snížením o položky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona (ř. 220 - 230)	2 064 842
260	Odečet darů podle § 20 odst. 8 zákona (nejvýše 5 %, a v úhrnu s dary poskytnutými vysokým školám a veřejným výzkumným institucím, nejvýše 10 % z částky na ř. 250, zvýšené o částku vykázanou na ř. 241)	100 000
270	Základ daně po úpravě o část základu daně (daňové ztráty) připadající na komplementáře a o příjmy podléhající zdanění v zahraničí, u nichž je uplatňováno vymezení, snížený o položky podle § 34 a částky podle § 20 odst. 7 nebo odst. 8 zákona, zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů (ř. 250 - 260)	1 964 842
280	Sazba daně (v %) podle § 21 odst. 1 nebo odst. 2 anebo odst. 3 zákona, ve spojení s § 21 odst. 6 zákona	24%
290	Daň	471 360
300	Slevy na dani podle § 35 odst. 1 a § 35a nebo § 35b zákona (nejvýše do částky na ř. 290)	18 000
310	Daň upravená o položky uvedené na ř. 300 (ř. 290 - 300)	453 360
330	Daň po zápočtu (zaokrouhlená na celé Kč nahoru)	453 360
340	Celková daňová povinnost	453 360
360	Poslední známá daňová povinnost pro účely stanovení výše a periodicity záloh podle § 38a odst. 1 zákona	453 360

Zdroj: Autor

- ř. 30 – zahrnuje pojistné sražené z mezd zaměstnanců za 12/07 odvedené až v 12/08 a inkasované staré výnosové sankce (12 500 + 20 000)
- ř. 40 – účetní náklady, které nejsou uznány jako daňové náklady
- ř. 111 – neinkasované nové výnosové smluvní sankce za rok 2007
- ř. 150 – vykazuje rozdíl daňových a účetních odpisů za rok 2007 (2 035 158 – 1 614 138)
- ř. 160 – ostatní případy, kdy daňové náklady jsou vyšší než zaúčtované náklady (10 000 + 30 000 + 50 000)

- ř. 230 – prostřednictvím tohoto řádku se provádí úprava základu daně, tedy jeho snížení a to prostřednictvím daňové ztráty vyměřené z předchozích zdaňovacích období
- ř. 260 – snížení základu daně o daňově relevantní dar, maximální částku, kterou si společnost mohla uplatnit by byla ve výši 119 492 Kč podle § 20 odst. 8 (do 5 % ze základu daně 2 389 842)

Celková daňová povinnost společnosti Silvaco, a.s. v ČR za rok 2007 činí 453 360 Kč. Z daňové povinnosti ve výši 453 360,- Kč vznikne firmě povinnost platit čtvrtletní zálohy 113 340,- Kč dle § 38a odst. 4 v termínech daných § 38 odst. 4 ZDP. První záloha je splatná do 15. dne třetího měsíce zdaňovacího období, druhá záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období, třetí záloha je splatná do 15. dne devátého měsíce zdaňovacího období a čtvrtá záloha je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.

Po vyplnění tiskopisu přiznání k dani z příjmů právnických osob společnosti Silvaco, a.s. za rok 2007 podle českého zákona o daních z příjmů se můžeme pustit do sestavení základu daně a výpočtu daně podle slovenského zákona o daních z příjmů. Z hlediska co nejbližší analýzy daně z příjmu v České a Slovenské republice budu vycházet ze stejných údajů, které firma Silvaco, a.s. vykazovala v roce 2007 v ČR a vykazovat číselné hodnoty také v české měně.

Společnost Silvaco, a.s. tentokrát podniká na Slovensku a stojí před sestavením základu daně a výpočtu daně podle slovenského zákona. Za zdaňovací období roku 2007 dosáhla na Slovensku těchto výnosů a nákladů (viz tabulka 6):

- výnosy v celkové výši 50 900 000,- Kč
- náklady v celkové výši 48 494 138,- Kč

Výsledek hospodaření před zdaněním je 2 405 862,- Kč. Stejný jako když společnost podnikala v České republice. Než se ale pustíme do transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně musíme upravit daňové odpisy za rok 2007 podle slovenského zákona o daních z příjmů. Ostatní výše uvedené údaje k výpočtu daně zůstávají zachovány.

Zákon č. 595/2003 Sb., o daních z příjmů má nižší počet odpisových skupin, jinak stanovenou dobu odpisování a výši ročních odpisu v jednotlivých odpisových skupinách než v České republice. Proto celkovou hodnotu daňových odpisů podle českého zákona nelze použít na Slovensku. Pro přehlednost je přepočtení daňových odpisů znázorněn v následující tabulce.

Tabulka 9: Účetní a daňové odpisy společnosti Silvaco, a.s. za rok 2007

Silvaco, a.s.				Odpisy podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů		Odpisy podle zákona č. 595/2003 Sb., o daních z příjmů	
Odpisová skupina	Číslo majetku	Popis	Pořizovací cena	Účetní odpisy	Daňový odpisy	Odpisová skupina	Daňové odpisy
1	IM00138	počítač	98 000	24500	34300	1	24500
	IM00140	počítačová ústředna	517000	129250	180950		129250
	IM00153	notebook	47500	11875	16625		11875
2	IM00077	stroj mycí	180000	22 500	35550	2	30000
	IM00145	sestava pracovních stolů	46 000	5 750	9085		7667
3	IM00073	konstrukce regálová	1 200 000	99600	112800	3	100000
	IM00172	trafostanice	2 200 000	182600	206800		183333
4	IM00131	oplocení, brána	460 000	15180	23690	3	38333
	IM00132	osvětlení venkovní	350 000	11550	18025		29167
5	IM00071	hala skladová nová	19 000 000	418000	646000	4	950000
	IM00075	hala skladová stará	4 500 000	99000	153000		225000
DDHM	IM00135	počítač	30 000	15000	15000	1	7500
	IM00136	počítač	30 000	15000	15000		7500
	IM00139	počítač	35 000	17500	17500		8750
	IM00180	projektor datový	27 000	13500	17500		6750
Nehmotný majetek	IM00112	informační systém	1 000 000	333333	333333	Nehmotný majetek	333333
	IM00105	ISO - 9001	500 000	83333	83333		83333
	IM00117	marketingové studie	700 000	116667	116667		116667
Celkem				1614138	2035158		2292958

Společnost odepisuje majetek rovnoměrnými odpisy. Daňové odpisy na Slovensku v celkové částce 2 292 958 Kč vypočítané podle § 27 odst. 1 jsou o 257 800 Kč vyšší než v České republice, protože roční odpis na Slovensku se určí jako podíl vstupní ceny hmotného majetku a doby odpisování. Slovenská republika podle § 26 odst. 1 řadí hmotný majetek pouze do čtyř odpisových skupin, u kterých i doba odepisování je zcela

jiná než v České republice. Český zákon o daních z příjmů nabízí šest odpisových skupin uvedených v § 30 odst. 1. Proto majetek firmy podle českého zákona zařazený v odpisové skupině 5 patří dle § 26 odst. 1 a přílohy 1 k zákonu č. 595/2003 Sb., o daních z příjmů do 4 odpisové skupiny a podobně i majetek v odpisové skupině 4 podle českého zákona o daních z příjmů přísluší do 3 odpisové skupiny podle přílohy 1 k zákonu č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů. Drobný dlouhodobý hmotný majetek, který společnost eviduje k 31.12.2007, patří na Slovensku do 1 odpisové skupiny, protože pořizovací cena těchto majetků je podle § 22 odst. 2 vyšší než 30 000 Sk. V přepočtu na české koruny podle vyhlášeného kurzu českou národní bankou k 31.12.2007 tato částka odpovídá zhruba 23 754 Kč¹⁸ (30 000 x 0,79179). Je vhodné i poznamenat rozdíl ve výpočtu daňových odpisů pro nehmotný majetek v České a Slovenské republice. Slovenský zákona dle § 22 odst. 8 odepisuje nehmotný majetek v souladu s účetními odpisy. Naproti tomu český zákon podle § 32a odst. 4 má přesně stanovenou dobu odepisování u jednotlivých druhů nehmotného majetku.

Po úpravě daňových odpisů lze sestrojít základ daně a výpočet daňové povinnosti podle slovenského zákona o daních z příjmů za společnost Silvaco, a.s.

¹⁸ Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp

Tabulka 10: Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně podle slovenského zákona o daních z příjmů

Pořadí	Popis daňové operace (odkazy na ZDP)	Účet	Kč
VH	Výsledek hospodaření před zdaněním	všechny	2 405 862
Zvýšení	Nedaňové účetní náklady (§ 17 odst. 2 písm. a/) celkem, z toho:		2 116 638
VH	- náklady na reprezentaci (§ 21 odst. 1 písm. h/)	513	200 000
	- pojistné zaměstnavatele za 12/07 neuhrazené do 1/08 (§ 21 odst. 1 písm. e/)	524	35 000
	- náklady na kulturu, sport a rekreaci zaměstnanců (§ 21 odst. 1 písm. f/)	528	100 000
	- náklady na poskytnuté dary (§ 21 odst. 1 písm. h/)	543	100 000
	- neuhrazené účtované nové nákladové smluvní sankce (§ 19 odst. 4)	544	40 000
	- nenahrazované manko na zboží (§ 21 odst. 1 písm. e/)	549	26 000
	- účetní odpisy (§ 21 odst. 1 písm. a/)	551	1 614 138
	- schodek pokladny přesahující náhrady (§21 odst. 1 písm. e/)	569	1 500
	Pojistné za zaměstnance sražené ale neodvedené:	336	12 500
	- jde o pojistné za prosinec 2007, které nebylo zaplaceno do 31.1.2008		
	Inkasované staré výnosové smluvní sankce (§ 17 odst. 21)	různé	20 000
	Celkové zvýšení VH pro účely výpočtu základu daně		2 149 138
Snížení	Neinkasované nové výnosové smluvní sankce (§ 17 odst. 21)	644	40 000
VH	Pozdě odvedené pojistné sražené zaměstnancům (§ 52 odst. 12):	336	10 000
	- jde o pojistné za prosinec 2006, které bylo zaplaceno až 2.2.2007		
	Pozdě odvedené pojistné zaměstnavatele (§ 52 odst. 12):	336	30 000
	- jde o pojistné za prosinec 2006, které bylo zaplaceno až 2.2.2007		
	Daňové odpisy hmotného majetku za rok 2007 (§ 19 odst. 3 písm. a/)		2 292 958
	Uhrazené staré nákladové smluvní sankce (§ 17 odst. 21)	různé	50 000
	Celkové snížení VH pro účely výpočtu základu daně		2 422 958
ZD	Základ daně za rok 2007		2 132 042
Snížení	Odpočet celé daňové ztráty vyměřené za předcházející rok 2006 (§ 30 odst. 1)		325 000
ZD	Základ daně po snížení		1 807 042
DPPO	Vypočtená daň za rok 2007 činí 19 % se sníženého základu daně (§ 15)		343 330
	Výsledná daňová povinnost obchodní společnosti za rok 2007		343 330

Zdroj: Autor

Z tabulka je zřejmé, že společnost se stejnými výnosy i náklady v České i Slovenské republice stanovuje zcela odlišný základ daně. Základ daně ve výši 2 132 042 Kč je na Slovensku o 257 800 Kč nižší než v České republice. Je to způsobeno tím, že podle

slovenského zákona o daních z příjmů si společnost mohla uplatnit vyšší daňové odpisy než podle českého zákona o daních z příjmů. Naproti tomu si ale firma na Slovensku nemohla uplatnit odpočet poskytnutých darů od základu daně v částce 100 000 Kč jako v České republice. Na Slovensku by bylo pro společnost výhodnější vynaložit tyto náklady např. na mzdy zaměstnanců, nákup kancelářských potřeb pro zaměstnance apod. Firma by si tak snížila daň z příjmů, protože tyto náklady by byly daňově uznatelné a přispěla by k vyšší motivaci zaměstnanců. Pro úplnost je v tabulce 10 vyplněno přiznání k dani z příjmů právnických osob podle zákona č. 595/2003, o dani z příjmů. [16]

Tabulka 11: Přiznání k dani z příjmů právnických osob za společnost Silvaco, a.s. podle zákona č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů

100	Výsledek hospodaření (zisk +, ztráta -) nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji ke dni 31.12.2007	2 405 862
Položky zvyšující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji		
120	Částky podle § 17 odst. 21 a § 52 odst. 12 zákona přijaté v zdaňovacím období, za které se daňové přiznání podává, pokud nejsou součástí řádku 100	20 000
130	Výdaje (náklady), které nejsou daňovými výdaji podle § 21 zákona nebo které byli vynaložené v rozporu s § 19 zákona, kromě částek uvedených na r. 140, 150 a 180	462 500
140	Částky podle § 17 odst. 21 a § 19 odst. 4 zákona, které nebyly zaplacené do konce zdaňovacího období	52 500
200	Mezisoučet (ř. 120 + ř. 130 + ř. 140)	535 000
Položky snižující výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji		
250	Rozdíl, o který daňové odpisy hmotného majetku převyšují odpisy tohoto majetku uplatněné v účetnictví	678 820
260	Částky podle § 17 odst. 21 zákona, které nebyly přijaté v zdaňovacím období, za které se daňové přiznání podává a nejsou součástí řádku 100	40 000
270	Částky podle § 17 odst. 21, § 19 odst. 4 a § 52 odst. 12 zákona, které byly zaplacené v zdaňovacím období a nejsou součástí řádku 100	90 000
300	Mezisoučet (ř. 250 + ř. 260 + ř. 270)	808 820
310	Základ daně nebo daňová ztráta	2 132 042

400	Základ daně nebo daňová ztráta po úpravě o položky uvedené v řádku 320 a 330	2 132 042
Položky odpočitatelné od základu daně		
410	Odpočet daňové ztráty nejvíce do výšky základu daně uvedeného na ř. 400	325 000
500	Základ daně snížený o odpočet daňové ztráty	1 807 042
Sazba daně a daň		
510	Sazba daně (v %)	19
600	Daň před uplatněním slev na dani	343 330
700	Daň snížená o slevy na dani	343 330
800	Daň po slevách a po zápočtu daně uvedené na řádku 710	343 330
850	Daň z ř. 800	343 330
900	Daň na úhradu (kladní rozdíl ř. 850 - ř. 840)	343 330

Zdroj: Autor

- ř. 120 – inkasované staré výnosové sankce
- ř. 130 – účetní náklady, které nejsou uznány jako daňové náklady
- ř. 140 – nehrazené účtované nové nákladové smluvní sankce a pojistné za zaměstnance za prosinec 2007, které nebylo zapláceno do 31.1.2008 (40 000 + 12 500)
- ř. 250 – vykazuje rozdíl daňových a účetních odpisů za rok 2007 (2 292 958 – 1 614 138)
- ř. 260 – neinkasované nové výnosové smluvní sankce
- ř. 270 – pozdě odvedené pojistné sražené zaměstnancům a zaměstnavatele za prosinec 2006 a uhrazené staré nákladové smluvní sankce (10 000 + 30 000 + 50 000)

Celková daňová povinnost společnosti Silvaco, a.s. za rok 2007 na Slovensku činí 343 330 Kč. Z daňové povinnosti ve výši 343 330,- Kč vznikne firmě povinnost platit čtvrtletní zálohy 85 833,- Kč dle § 42 odst. 1.

Daň v České republice ve výši 453 360 Kč, kterou společnost musí zaplatit finančnímu úřadu, je o 110 030 Kč větší než v případě podnikání společnosti na Slovensku. Rozdíl je velký, i když si společnost v České republice mohla uplatnit slevu na dani za zaměstnance ve výši 18 000 Kč, kterou slovenský zákon o daních z příjmů nenabízí. Zásadní a největší podíl na různé daňové povinnosti v České a Slovenské republice je zapříčiněn sazbou daně. Slovenská sazba daně 19 % se stěží vyrovná české sazbě daně 24 %. Slovenská sazba daně je velkou konkurencí pro českou sazbu daně. Česká republika by měla dosáhnout sazby 19 % až v roce 2010. Slovenská republika by naopak mohla podnikatelům nabízet širší odpočitatelné položky od základu daně. Kromě odpočtu daňové ztráty by bylo dobré zakotvit odpočitatelné položky na vzdělání, výzkum a vývoj. Díky tomu by slovenská vláda motivovala podnikatele k vyšším investicím na rozvoj vzdělání, vědy a výzkumu.

6.3. Praktické příklady daně z přidané hodnoty akciové společnosti Silvaco

Cílem společnosti Silvaco, a.s. je rozšíření obchodování nejen v tuzemsku ale i v zahraničí. Firma by chtěla dodávat zboží slovenským zákazníkům a i v menší míře pořizovat zboží ze Slovenska, čím by měla možnost rozšířit své produkty. V následujícím textu budou řešeny konkrétní situace, které mohou nastat v případě rozvoje obchodování na Slovensku z hlediska daně z přidané hodnoty.

Nejdříve se zaměříme na problematiku dodání zboží slovenskému zákazníkovi. Slovensko patří do Evropské unie, tudíž se bude jednat o intrakomunitární plnění.

Příklad: Společnost prodala zboží slovenskému plátcí daně. V kupní smlouvě byla dohodnuta dodací podmínka včetně přepravy na Slovensko. Cena na daňovém dokladu je rozdělena na cenu za zboží 1 300 000 Kč a cenu za dopravu 200 000 Kč.

Dle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty se jedná o plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, za podmínek, že slovenský plátcé daně poskytne firmě

svoje DIČ. Z dodacích podmínek vyplývá, že doprava patří do ceny zboží. Firma tak dodává zboží za ceny bez daně a do přiznání k DPH se promítne následovně.

Tabulka 12: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost Silvaco

ř. 410	Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64 mimo § 64 odst. 2 a § 17 odst. 2)	1 500 000	
ř. 510	Celková částka uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně (§ 72 odst. 2 písm. a) až d))	1 500 000	

Zdroj: Autor

V případě, že ale firma dodá zboží slovenskému zákazníkovi, který není plátce na Slovensku, není toto plnění dle § 64 odst. 1 osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně ale jedná o běžné zdanitelné plnění v České republice. Firma vystaví fakturu za ceny s DPH a řádně přizná a zdaní v rámci svého přiznání k DPH.

Tabulka 13: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost Silvaco

ř. 210	Uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku se základní sazbou daně	1 260 504	239 496
ř. 510	Celková částka uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně (§ 72 odst. 2 písm. a) až d))	1 260 504	

Zdroj: Autor

Pokud ale hodnota dodaného zboží na Slovensko z České republiky překročí částku 35 000 EUR (cca 880 000 Kč) stanovenou slovenským státem, musí se firma registrovat k DPH na Slovensku. Společnost v tomto případě musí hlídat a evidovat tyto dodávky, aby včas zamezila této registraci k DPH na Slovensku.

Nyní se zaměříme na situaci, kdy firma bude pořizovat zboží ze Slovenska. Stejně jako při dodání zboží je třeba rozlišovat zda nakupuje firma od plátce či neplátce.

Příklad: Nákup zboží ze Slovenska od plátce daně dne 15.2.2008. Tentýž den byl vystaven daňový doklad, který přišel do firmy spolu se zbožím dne 5.3.2008. Hodnota faktury činila 150 000 SKK.

Slovenský plátce by měl společnosti Silvaco účtovat fakturu bez DPH, protože se jedná o osvobozené plnění dle § 65 zákona o dani z příjmů. Částku na faktuře firma přepočítá

platným měsíčním kurzem¹⁹ (150 000 x 0,76422 = 114 633 Kč) na české koruny. Firma je povinna na částku 114 633 Kč uplatnit sazbu 19 % a vykázat v rámci svého přiznání k DPH.

Tabulka 14: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost Silvaco

ř. 220	Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 a § 17 odst.6 písm e); mimo § 19) se základní sazbou daně	114 633	21 780
ř. 320	Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16 a § 17 odst.6 písm e); mimo §19) se základní sazbou daně	114 633	21 780

Zdroj: Autor

Pokud firma bude pořizovat zboží od slovenského neplátce, slovenský neplátce vystaví fakturu v celkové částce 150 000 SKK. Společnost Silvaco nakoupí zboží v přepočtu na české koruny také za 114 663 Kč a v rámci svého daňového přiznání nebude nic zdaňovat.

Firma Silvaco by kromě dodávky zboží na Slovensko ráda poskytovala i servis pro lesní techniku.

Příklad: Společnost opravila motorovou řetězovou pilu Husqvarna 395 XP pro slovenského plátce daně. Celková cena opravy se vyšplhala na 8 800 Kč. Cena zahrnuje materiál v celkové částce 5 500,- Kč, práci v hodnotě 2 500,- Kč a diagnostiku (přezkoušení) 800,- Kč.

Tato služba nepatří do skupina reverse-charge, proto nelze daň přesunout na slovenského plátce daně. Podle základního pravidla při poskytování služeb do Evropské unie je místo plnění v České republice. Společnost vystaví fakturu za ceny s DPH a řádně přizná a zdaní v rámci svého přiznání k DPH.

¹⁹ Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp

Tabulka 15: Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost Silvaco

ř. 210	Uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku se základní sazbou daně	8 800	1 672
ř. 510	Celková částka uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně (§ 72 odst. 2 písm. a) až d))	8 800	

Zdroj: Autor

Slovenský plátce obdrží fakturu s českou daní. V případě poskytnutí služby slovenskému neplátcí bude firma postupovat stejným způsobem. Slovenský plátce ale může požádat český finanční úřad o vrácení české DPH.²⁰ Plátce má nárok na vrácení DPH pokud v kalendářním roce v němž žádá o vrácení DPH:

- neměl na území České republiky sídlo, místo podnikání, ani provozovnu
- až na stanovené výjimky neuskutečnil v Česku žádná zdanitelná plnění. Mezi tyto výjimky patří například vývoz zboží, přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží, přeprava osob mezi členskými státy či dodání zboží s montáží.

Nárok na vrácení české DPH vzniká dnem podání písemné žádosti. Žadatel podává žádost na předepsaném tiskopise – formuláři vydaném ministerstvem financí. K podání žádosti je příslušný Finanční úřad pro Prahu 1. Správce daně provede kontrolu věcné a formální správnosti žádosti a pokud je neúplná nebo vzniknou pochybnosti o pravdivosti nebo průkaznosti, sdělí žadateli důvod zamítnutí. Žádost lze podat za období nejméně tří po sobě jdoucích kalendářních měsíců, maximálně však za jeden kalendářní rok. Období může být kratší tří měsíců pouze v případě, že se jedná o zbývající období kalendářního roku. K žádosti, která musí být vyplněna v českém jazyce, žadatel doloží originály daňových dokladů nebo dokladů o prodeji zboží nebo poskytnutí služby, vystavené českým plátcem. Předkládané doklady musí obsahovat podobné náležitosti jako má běžný daňový doklad. Dále je nutno k žádosti předložit potvrzení o registraci k DPH v jiném členském státě. Toto potvrzení nesmí být starší než jeden rok od jeho vydání. Nezbytnou součástí žádosti o vrácení daně je písemné prohlášení, že podnikatel v období, za které žádá o vrácení daně, splnil podmínky uvedené v § 82 odst. 1 zákona

²⁰ Ustanovení § 82 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

o dani z přidané hodnoty. Ačkoli to ze zákona o dani z přidané hodnoty výslovně nevyplývá, Finanční úřad pro Prahu 1 dále požaduje, aby k žádosti byly doloženy údaje o bankovním spojení žadatele (název majitele účtu, číslo účtu/kód banky, IBAN, SWIFT kód, měna, název a adresa zahraniční banky). Tuto povinnost je možné splnit buď kopií smlouvy s bankou o zřízení bankovního účtu, originálem potvrzení od banky, anebo čestným prohlášením žadatele na příslušném formuláři. V případě, že o vrácení DPH žádá právnická osoba, musí k žádosti doložit výpis z obchodního rejstříku. V případě, že žadatel nejedná sám (nejedná za žadatele přímo jeho statutární orgán), je nutné přiložit příslušnou písemnou plnou moc. Pokud jsou výše uvedené doklady předkládány v jiném než v českém či slovenském jazyce, může správce daně požadovat, aby byly předloženy v úředním překladu. Zákonná maximální lhůta pro vrácení daně je šest měsíců a začíná běžet ode dne následujícího po dni podání žádosti nebo po dni odstranění vad žádosti. Zákon stanovuje minimální částky daně, o jejíž vrácení je možné požádat. Daň se vrací, pokud činí:

- v souhrnu nejméně 7000 korun za období kratší než jeden kalendářní rok, ale ne kratší než tři měsíce, nebo
- v souhrnu nejméně 1000 korun za období jednoho kalendářního roku nebo období kratší než tři měsíce, je-li to zbytek kalendářního roku.

Doklady při vrácení DPH v Česku musí obsahovat:

- název obchodní firmy a sídlo, respektive jméno, příjmení a místo podnikání plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění,
- daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění,
- rozsah a předmět zdanitelného plnění,
- evidenční číslo daňového dokladu,
- datum uskutečnění zdanitelného plnění,
- sazbu daně a základ daně,
- výši daně uvedenou v korunách a haléřích,
- výši ceny včetně daně celkem.

7. Závěr

Český a slovenský daňový systém jsou si navzájem podobné. Je to vcelku pochopitelné vzhledem k dlouhému období společného vývoje. V obou systémech se daně rozdělují na přímé a nepřímé. Nejdůležitější část přímých daní tvoří důchodové daně, které zahrnují daně z příjmů fyzických a právnických osob. Tyto daně tvoří podstatnou část příjmové stránky veřejných rozpočtů. Slovenská vláda oproti české vládě se vydala cestou rovné daně. Sjednotila sazby daně na jednu procentuální částku na úrovni 19 % u daně z příjmu fyzických a právnických osob a daně z přidané hodnoty.

Daň z přidané hodnoty v České i Slovenské republice je upravena Šestou směrnicí ES 77/388/EHS, o společném systému daně z přidané hodnoty. Cílem této směrnice je zajistit jednotný režim uplatňování systému daně z přidané hodnoty ve všech členských státech Evropské unie. V České i Slovenské republice jsou zboží a služby zdaňovány stejnou základní sazbou 19 % kromě snížené sazby, která je na Slovensku o 1 % vyšší než současná 9% snížená sazba v České republice. Povinnost registrace k dani z přidané hodnoty je v obou zemích dána výši obrátu firmy, která je na Slovensku v přepočtu na české koruny zhruba stejná jako v České republice.

V současnosti je právní úprava daní z příjmů právnických osob v České i Slovenské republice značně podobná. V konceptu jsou si tyto zákony podobné v tom smyslu, že oba se dělí na čtyři velké celky, a to úpravu daní z příjmů fyzických osob, daní z příjmů právnických osob, společné ustanovení a ustanovení placení daní. Podobně je v obou zákonech upravené i stanovení základu daně u právnických osob. Odlišné jsou zejména prvky, které mají rozhodující váhu pro stanovení výšky daňové povinnosti. Jedná se hlavně o položky odčitatelné od základu daně, slevy na dani a nejvyšší míře o sazbu daně. Český podnikatel si z položek odčitatelných od základu daně může kromě odpočtu daňové ztráty odečíst i výdaje vynaložené na výuku žáků ve studijních a učebních oborech ve výši 30 % nákladů, výdaje při realizaci projektu výzkumu a vývoje a poskytnuté dary, které musí činit nejméně 2 000 Kč a nejvýše do 5 % ze základu daně

sníženého podle § 34. Slovenský podnikatel si může odečíst od základu daně pouze daňovou ztrátu, protože výše uvedené odčitatelné položky ve slovenském zákoně o daních příjmů nenajde. Tyto odpočitatelné položky působí jako nástroj, který by měl podnikatele motivovat k vyšším investicím do výzkumu a vývoje. Česká úprava by tak mohla být inspirací pro slovenské zákonodárce. Ve srovnání s Českou a Slovenskou republikou má velký vliv na výši daně z příjmů právnických osob sazba daně. Slovenský zákon o daních příjmů od roku 2003 nabízí podnikatelům 19% sazbu daně. Slovenská sazba daně je velkou konkurencí pro českou sazbu daně, která je v současné době na úrovni 21 %. Až v roce 2010 by se česká sazba daně měla snížit na 19 % jako ve Slovenské republice. Český podnikatel má výhodu v tom, že si může snížit vypočtenou daň o slevy na dani, pokud zaměstnává zaměstnance se změněnou pracovní schopností. Slovenský podnikatel tuto možnost nemá.

Při analýze daně z příjmů právnické osoby společnosti Silvaco za rok 2007 podnikající v České a Slovenské republice byla vypočtena rozdílná výše daňové povinnosti. Základ daně po snížení odpočitatelných položek v České republice je o 157 800 Kč větší než základ daně ve výši 1 807 042 Kč ve Slovenské republice. Tento rozdíl byl způsoben většími daňovými odpisy na Slovensku, i když si firma na Slovensku nemohla uplatit odpočet poskytnutých darů. Struktura sestavení základu daně pro výpočet daňové povinnosti je ale v obou zemích stejná. Výsledná celková daňová povinnost společnosti v České republice činila 453 360 Kč a na Slovensku pouze 343 330 Kč. Společnost zaplatí finančnímu úřadu o 110 030,- Kč více v České republice než ve Slovenské republice. Zásadní podíl na vysoké dani v České republice je zapříčiněn vysokou sazbou daně 24 % vzhledem 19% sazbě na Slovensku. Z výše uvedených výpočtu plyne, že z hlediska zdanění příjmů právnických osob je výhodnější podnikat ve Slovenské republice než v České republice.

Při analýze daně z přidané hodnoty ve srovnání České a Slovenské republiky je díky členství obou států v Evropské unii uplatňován jednotný režim pro plátce k DPH.

Český zákon o daních z příjmů je podle mého názoru kvůli své složitosti, částečně způsobený mnohými novelizacemi, zralý na zásadní změnu, která by přispěla k zvýšení jeho srozumitelnosti pro poplatníky. Bude na českém zákonodárci, aby uvážil všechny pozitiva i negativa současné právní úpravy a případně dopady navrhované právní úpravy na poplatníka, plnění veřejných rozpočtů i celkovou ekonomiku České republiky. Slovensko je země s Českou republikou historicky úzce spjatá a po společném vstupu do Evropské unie nabízí velké možnosti k opětovnému návratu na slovenský trh. Velkou výhodou je jistě neexistence jazykové bariéry a jednoduchý daňový režim, který zde byl zaveden. Slovensko zrušilo srážkovou daň z dividendy a z podílu na zisku a platí zde rovná daň z příjmů, což je podle mého názoru velmi inspirativní pro podnikání na Slovensku.

8. Summary

The Czech and Slovak tax systems are both very similar, which is quite understandable due to their long period of common development. The Slovak government, however, unlike the Czech government, has chosen the path of a flat or equal tax rate. The Slovak Republic has changed all the tax rates for individuals, corporations, as well as the value-added tax, to 19%.

Presently, the laws pertaining to corporate income tax in both the Czech and Slovak Republics are very similar. The predominant differences are the factors used in determining the amount of tax liability. They are primarily items allowable from the tax base, tax abatements, and the tax rate. A Czech entrepreneur can, together with his tax loss, deduct from the tax base educational expenses of pupils who are in apprenticeship and study programs up to 30% of the total costs, as well as expenses realized from research and development projects and donations. A Slovak entrepreneur can deduct only the tax loss from the tax base as the above stated tax-deductible expenses are not mentioned in the Slovak Income Tax Act. The Slovak Income Tax Act of 2003 offers entrepreneurs a 19% tax rate. This rate rivals the Czech tax rate, which presently amounts 21%. The Czech tax rate is slated to decrease to 19% in 2010, matching that of the Slovak Republic.

When analyzing the Silvaco Company's corporate income tax for 2007, which does business in both the Czech and Slovak Republics, differing amounts of tax liability were calculated. The company's total tax liability in the Czech Republic amounted to 453 360,-CZK, while in the Slovak Republic it was only 343 330,-CZK. The company will pay the Czech Revenue Authority 110 030,-CZK more than it does to the Slovak Revenue Authority due to the higher tax rate in the Czech Republic, 24% compared to the Slovak Republic's tax rate of 19%. Based on the above stated calculations, it is obvious that, from the point of view of corporate income tax, it is more advantageous to conduct business in Slovakia than in the Czech Republic.

In my opinion, the complexity of the Czech Income Tax Act caused, in part, by the many amendments which it contains, is a reason for a radical change, which would allow for an easier understanding by the average taxpayer. Slovakia is a country with strong historical ties to the Czech Republic and after its common entry to the European Union, it offers greater opportunities to re-enter the Slovak market. The greatest advantages are the non-existence of the language barrier and the simple tax system launched there. The dividend tax and profit-sharing taxes were abolished in Slovakia. In my opinion, these facts, together with the flat income tax rate, make Slovakia a very inviting country in which to conduct business.

9. Přehled použité literatury

- [1] Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2006, 189 s.
- [2] Široký, J. *Daně v Evropské unii*. Linde. 2006, 115 s.
- [3] Vančurová, A., Svátková, S. *Daňový systém ČR*. Praha: VOX, 2005, 53 s.
- [4] Benda, V. *Daň z přidané hodnoty*. Olomouc: ANAG, 2006. 372 s., 447 s.
- [5] Kubátová, K. *Daňová teorie. Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005, 57 s.
- [6] Mrkývka, P. a kolektiv. *Finanční právo a finanční správa*. Brno: MU, 2004, 167 s.
- [7] Radvan, M. *Czech Tax Law*. Brno: MU, 2005, 89 s.

Zákony:

- [8] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [9] Zákon č. 222/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [10] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [11] Zákon č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů

Internetové zdroje:

- [12] <http://www.finance.cz>
- [13] <http://www.mesec.cz>
- [14] <http://www.mfcr.cz>
- [15] <http://www.finance.gov.sk>
- [16] <http://www.drsrc.sk>
- [17] <http://www.zbierka.sk>

Seznam obrázků

Obrázek 1: Členění zdanitelných plnění	16
--	----

Seznam tabulek

Tabulka 1 Výše daní ve vybraných zemích EU v roce 2007.....	5
Tabulka 2 Hodnocení přitažlivost svých domácích daňových systém.....	7
Tabulka 3 Výhodnost daňových systémů v ČR a SR	11
Tabulka 4 Vývoj základní sazby daně z příjmů PO v České republice	28
Tabulka 5 Účetní a daňový systém	30
Tabulka 6 Výnosy a náklady za rok 2007 společnosti Silvaco, a.s.	42
Tabulka 7 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně podle českého zákony o daních z příjmů	44
Tabulka 8 Přiznání k dani z příjmů právnických osob za společnost Silvaco, a.s. podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů	45
Tabulka 9 Účetní a daňové odpisy společnosti Silvaco, a.s. za rok 2007	48
Tabulka 10 Transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně podle slovenského zákona o daních z příjmů	50
Tabulka 11 Přiznání k dani z příjmů právnických osob za společnost Silvaco, a.s. podle zákona č. 595/2003 Sb., o dani z příjmů	51
Tabulka 12 Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost Silvaco	54
Tabulka 13 Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost Silvaco	54
Tabulka 14 Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost Silvaco	55
Tabulka 15 Přiznání k dani z přidané hodnoty za společnost Silvaco	56