



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

OPTIMALIZACE DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÉ OSOBY

TAX OPTIMIZATION OF THE LEGAL ENTITY INCOME

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Lucia Gonová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Pavel Svirák, Dr.

BRNO 2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Gonová Lucia

Účetnictví a daně (6202R049)

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

Optimalizace daně z příjmů právnické osoby

v anglickém jazyce:

Tax Optimization of the Legal Entity Income

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné práce

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhu řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

PELC, V. a P. PELECH. Daň z příjmů 2015. Praha: Anag spol. s r.o., 2015. ISBN 978-80-7263-934-4.

BRYCHTA, I., I. PILAŘOVÁ, J. VYCHOPENĚ a J. STROUHAL. Daň z příjmů 2015. Praha: Wolters Kluwer 2015. 600 s. ISBN 978-80-7478-738-6.

WOLTERS KLUWER ČR. Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob. Danarionline.cz 2016. Dostupné z:

<http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickych-osob/>.

WOLTERS KLUWER ČR. Zdaňování společností v Evropské unii Maďarsko. Danarionline.cz 2016. Dostupné z:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10300v13208-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-madarsko/>

WOLTERS KLUWER ČR. Zdaňování společností v Evropské unii Rakousko. Danarionline.cz 2016. Dostupné z:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d29060v36259-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii/>.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Pavel Svirák, Dr.

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2015/2016.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 29.2.2016

Abstrakt

Bakalárska práca je zameraná na optimalizáciu zdanenia vybranej právnickej osoby. Uvádza teoretické poznatky o zdaňovaní právnických osôb vo vybraných štátoch: Česká republika, Slovenská republika, Maďarská republika, Rakúska republika a Spolková republika Nemecko, a praktické výpočty jednotlivých daňových povinností, založené na týchto poznatkoch, s cieľom odporučiť najvhodnejšiu alternatívu pre vybranú právnickú osobu k zníženiu jej daňovej povinnosti.

Abstract

This bachelor's thesis is focused on the tax optimization of the selected legal entity. It provides theoretical knowledge of corporate tax in selected countries: Czech Republic, Slovak Republic, Hungary, Austria and Germany, and practical calculations of individual tax liabilities based on this knowledge in order to recommend the best alternative for the selected legal entity to reduce its tax liability.

Kľúčové slová

Základ dane, daň z príjmu právnických osôb, daňová rezidencia, optimalizácia zdanenia

Key words

Tax Base, Legal Entity Income Tax, Tax Residence, Tax Optimization

Bibliografická citácia

GONOVÁ, L. *Optimalizace daně z příjmů právnické osoby*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2016. 71 s. Vedoucí bakalářské práce Ing. Pavel Svirák, Dr.

Čestné prehlásenie

Prehlasujem, že predložená bakalárska práca je pôvodná a spracovala som ju samostatne. Prehlasujem, že citácia použitých prameňov je úplná, že som vo svojej práci neporušila autorské práva (v zmysle Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorskom a o právach súvisiacich s právom autorským).

V Brne dňa 31. mája 2016

.....

podpis študenta

Pod'akovanie

Rada by som poďakovala pánovi Ing. Pavlovi Svirákovi, Dr. za odborné vedenie práce a cenné rady, ktoré mi pomohli túto prácu vypracovať.

OBSAH

ÚVOD.....	11
1 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH POJMOV	13
1.1 Subjekty definované Občianskym zákonníkom.....	13
1.2 Obchodné spoločnosti.....	14
1.2.1 Založenie a vznik obchodných spoločností.....	15
1.2.2 Transformácia obchodnej spoločnosti.....	16
1.2.3 Vzťah materskej a dcérskej spoločnosti.....	16
1.2.4 Premiestenie sídla	17
1.2.5 Zrušenie a zánik obchodných spoločností.....	17
2 ZDAŇOVANIE PRÁVNICKÝ OSÔB	18
2.1 Daň z príjmu právnických osôb v ČR	18
2.1.1 Rezident/nerezident.....	18
2.1.2 Daňové odpisy	18
2.1.3 Výpočet daňovej povinnosti kapitálových spoločností s.r.o.	19
2.2 Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.....	22
2.3 Zdaňovanie právnických osôb v Maďarsku.....	23
2.4 Zdaňovanie právnických osôb v Rakúskej republike	25
2.5 Zdaňovanie právnických osôb v Spolkovej republike Nemecko	27
2.6 Zdaňovanie právnických osôb v Slovenskej republike	29
3 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO SUBJETKU	32
3.1 Základné údaje obchodnej spoločnosti.....	32
3.2 Ekonomická činnosť obchodnej spoločnosti	32
3.3 Majetok obchodnej spoločnosti.....	33
3.4 Dodávatelia obchodnej spoločnosti.....	33
3.5 Odberatelia obchodnej spoločnosti	33

3.6 Zamestnanci obchodnej spoločnosti.....	34
3.7 Konkurencia obchodnej spoločnosti.....	34
3.8 Vývoj výsledku hospodárenia obchodnej spoločnosti	34
3.9 Vývoj nákladov a výnosov obchodnej spoločnosti	35
3.10 Daňové odpisy dlhodobého hmotného majetku.....	36
4 ZALOŽENIE NOVEJ OBCHODNEJ SPOLOČNOSTI	39
4.1 Náklady pri založení s.r.o. v Českej republike	39
4.2 Náklady pri založení s.r.o. v Slovenskej republike	39
4.3 Náklady pri založení Kft. v Maďarskej republike.....	40
4.4 Náklady pri založení GmbH v Rakúskej republike.....	40
4.5 Náklady pri založení GmbH v Spolkovej republike Nemecko.....	40
4.6 Základný kapitál vybraných obchodných spoločností.....	41
5 VÝPOČET DAŇOVEJ POVINNOSTI	43
5.1 Výpočet daňovej povinnosti v Českej republike.....	43
5.2 Výpočet daňovej povinnosti v Slovenskej republike	45
5.3 Výpočet daňovej povinnosti v Maďarskej republike	47
5.4 Výpočet daňovej povinnosti v Rakúskej republike.....	48
5.5 Výpočet daňovej povinnosti v Spolkovej republike Nemecko.....	50
5.6 Výpočet daňovej povinnosti materskej spoločnosti rezidentnej v ČR s dcérskou spoločnosťou rezidentnou vo vybranom štáte	52
5.7 Výpočet daňovej povinnosti materskej spoločnosti rezidentnej vo vybranom štáte s dcérskou spoločnosťou rezidentnou v ČR	54
6 POROVNANIE VARIANT OPTIMALIZÁCIE ZDANENIA	57
ZÁVER.....	62
ZOZNAM POUŽITÝCH ZDROJOV	64
ZOZNAM TABULIEK A GRAFOV.....	69

Zoznam tabuliek.....	69
Zoznam grafov	69
ZOZNAM SKRATIEK	70
ZOZNAM PRÍLOH	71

ÚVOD

Obchodné spoločnosti, vykonávajúce ekonomickú činnosť za účelom dosahovania zisku, sú každoročne povinné podávať daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb, na základe podkladov z účtovníctva. Počas roka sú v účtovníctve zaznamenávané výnosy a náklady. Rozdielom ich celkových súčtov vzniká výsledok hospodárenia, ktorý sa po úpravách stanovených Zákonom o dani z príjmov stáva základom dane. V prípade kladného základu dane, dochádza k jeho zdanení. Cieľom mnohých obchodných spoločností je postupné zvyšovanie zisku. Na druhej strane so zvyšovaním základu dane dochádza aj k zvyšovaniu dane z príjmu, ktorá musí byť odvedená štátu. Z tohto dôvodu sú hľadané dostupné prostriedky k zníženiu základu dane, prípadne daňovej povinnosti, aby nedochádzalo k vysokému daňovému zaťaženiu obchodnej spoločnosti. Na základe tejto skutočnosti som sa rozhodla venovať téme optimalizácie zdanenia právnickej osoby, aby moja práca pomohla vybranej právnickej osobe pri rozhodovaní o budúcom vývoji spoločnosti a aby poslúžila aj ako námet pre ostatné spoločnosti.

Moja práca je zameraná na analýzu zdanenia právnických osôb, z pohľadu dane z príjmu právnických osôb, vo vybraných štátoch, za účelom výberu najvhodnejšej alternatívy aplikovateľnej pri optimalizácii zdanenia dane z príjmu právnických osôb vybranej obchodnej spoločnosti so sídlom v Českej republike. Vybranými štátmi budú Česká republika, Slovenská republika, Maďarská republika, Rakúska republika a Spolková republika Nemecko. Pri porovnávaní jednotlivých alternatív budem vychádzať z praktických výpočtov jednotlivých výsledných daňových povinností s použitím podkladov z účtovníctva vybranej obchodnej spoločnosti. Okrem hlavného cieľa bude mojim doplnkovým cieľom porovnanie nákladovosti založenia novej obchodnej spoločnosti v jednom z vybraných štátov, slúžiaci ako dodatočný podklad pri posudzovaní alternatív, pri ktorých dochádza k zdaňovaniu materskej a dcérskej spoločnosti.

Práca pozostáva z teoretickej časti zameranej na objasnenie základných pojmov týkajúcich sa obchodných spoločností, teoretický rozbor zdaňovania právnických osôb vo vybraných štátoch a na uplatniteľnosť medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Analytická časť bude venovaná stručnej charakteristike vybranej obchodnej spoločnosti a grafickému znázorneniu vývoju nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia danej spoločnosti za roky 2013 až 2015. Daná spoločnosť chce zostať v anonymite, a preto bude v práci použité označenie ABC s.r.o. V praktickej časti sa budú uvedené návrhy na

optimalizáciu zdanenia právnickej osoby pozostávajúce z výpočtov daňových povinností, samostatne pre každú alternatívu zdaňovanú podľa príslušných zákonov platných v jednotlivých krajinách, spolu s vyjadrením nákladovosti založenia a výšky kapitálu nových obchodných spoločností typu českej spoločnosti s ručením obmedzeným. Na základe ich porovnania bude v závere doporučená najvhodnejšia alternatíva vrátane odôvodnenia jej výberu.

1 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH POJMOV

1.1 Subjekty definované Občianskym zákonníkom

Podnikateľ

Podnikateľom je osoba podnikajúca na základe živnostenského, prípadne iného, oprávnenia. Pri posudzovaní osoby ako podnikateľa sú dôležité kritéria: samostatnosť, sústavnosť, účelovosť dosahovania zisku a konanie na vlastnú zodpovednosť a účet. Podnikateľ môže byť osoba fyzická alebo právnická, ktorá má právnu osobnosť, pričom právnické osoby musia byť zapísané obchodnom registri s uvedením ich nezameniteľnej obchodnej firmy s inou osobou (1).

Obchodný závod

Obchodným závodom je súbor majetku podnikateľa, ktorý slúži k uskutočňovaniu podnikateľskej činnosti (1).

Pobočka

Zo samostatne funkčnej a hospodárskej jednotky obchodného závodu sa môže stať pobočka na základe rozhodnutia podnikateľa. Po zápise do obchodného registru sa stáva z pobočky odštepny závod. Odštepny závod nemá právnu osobnosť. Zahraničná osoba môže v rámci medzinárodného styku vytvoriť na území Českej republiky odštepny závod zahraničnej osoby bez nutnosti založenia novej právnickej osoby (1).

Právnická osoba

Právnická osoba je definovaná Zákonom č. 89/2012 Sb. v ustanovení § 20 odst. 1 takto: „Právnická osoba je organizovaný útvar, o ktorom zákon stanoví, že má právnu osobnosť, alebo ktorého právnu osobnosť zákon uzná. Právnická osoba môže bez zreteľa na predmet svojej činnosti mať práva a povinnosti, ktoré sa zlučujú s jej právnou povahou.“ Dôležitým parametrom právnickej osoby je jej organizačná štruktúra, ktorá nie je vyžadovaná u fyzickej osoby. Účelovosť právnickej osoby je posudzovaná podľa jej hlavnej činnosti a môže dosahovať súkromný účel alebo prispievať k verejnému blahu. Svojím vznikom nadobúda právnu osobnosť a pri zániku právnickej osoby zaniká aj jej právna osobnosť (1).

1.2 Obchodné spoločnosti

Vybranou skupinou právnických osôb sú obchodné korporácie. Právnické osoby majúce formu verejnej obchodnej spoločnosti, komanditnej spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným alebo akciovej spoločnosti nazývame obchodnými spoločnosťami. Spolu s družstvami sú označované ako obchodné korporácie (2).

Vývoj počtu obchodných spoločností v Českej republike má v priebehu rokov 2010 – 2014 rastúcu tendenciu (Graf č. 1).



Graf č. 1: Vývoj počtu obchodných spoločností v ČR (Zdroj: vlastné spracovanie podľa (3))

Verejná obchodná spoločnosť (v.o.s.) pozostáva z minimálne dvoch osôb. Je nutná osobná účasť spoločníkov, ktorý ručia spoločne a nerozdielne za záväzky spoločnosti. Pre daný typ spoločnosti nie je zákonom stanovená výška základného kapitálu. Výška jednotlivých vkladov sa odvíja od spoločenskej zmluvy. Jediným orgánom v.o.s. je štatutárny orgán pozostávajúci zo všetkých spoločníkov ak to nie je v spoločenskej zmluve upravené inak (2).

Komanditná spoločnosť (k.s.) v sebe spája dva typy spoločníkov. Komanditista je spoločníkom s povinnosťou vložiť vklad. Ručí za záväzky spoločnosti do výšky nesplateného vkladu. Druhým typom spoločníka je komplementár. Nemá vkladovú povinnosť, je štatutárnym orgánom avšak ručí za záväzky spoločnosti neobmedzene (2).

Spoločnosť s ručením obmedzeným (ďalej len s.r.o.) má odvodený názov od ručenia spoločníkov. Spoločníci ručia obmedzene a to do výšky nesplatených upísaných vkladov. Spoločníci majú povinnosť vložiť do spoločnosti vklad. Jeho minimálna výška je 1,- Kč avšak výška jednotlivých vkladov spoločníkov môže byť rozdielna,

upravená spoločenskou zmluvou. Výška základného kapitálu spoločnosti je daná súčtom vkladov spoločníkov. Orgánmi spoločnosti sú valné zhromaždenie, dozorná rada a jeden alebo viacero konateľov (2).

K založeniu akciovej spoločnosti (a.s.) je nutné prijatie stanov určujúcich okrem iného aj výšku základného kapitálu, ktorý musí byť minimálne 2 000 000,- Kč, a jeho rozdelenie na jednotlivé akcie. Podľa zvoleného typu systému vnútornej štruktúry je určený štatutárny a dozorný orgán. Najvyšším orgánom je valné zhromaždenie či už sa jedná o monistický alebo dualistický systém. Dualistický systém je založený na zriadení predstavenstva ako štatutárneho orgánu a dozornej rady ako kontrolného orgánu. Štatutárny riaditeľ a správna rada sú naopak orgánmi monistického systému (2).

1.2.1 Založenie a vznik obchodných spoločností

Spoločenská zmluva je základným dokumentom potrebným k založeniu obchodných spoločností. Je uzatváraná viacerými spoločníkmi pri vzniku spoločnosti. Kapitálové obchodné spoločnosti môžu byť založené aj jediným spoločníkom na základe zakladateľskej listiny. Spoločenská zmluva (prípadne zakladateľská listina) obsahuje základné informácie o spoločnosti ako napríklad výška základného kapitálu, výška jednotlivých vkladov, zoznam členov orgánov spoločnosti a sú v nej zaznamenané všetky osobitné vlastnosti spoločnosti podľa prípustnosti zákona. Vznik právnickej osoby je určený dňom jej zápisu do verejného registra. Počet právnických osôb, ktoré vznikli v rokoch 2010 – 2014 je zobrazený v grafe (Graf č. 2) (1; 2).

Postup založenia právnickej osoby majúcej podobu spoločnosti s ručením obmedzeným:

1. spísanie zakladateľského dokumentu – spoločenskej zmluvy alebo zakladateľskej listiny,
2. získanie živnostenského oprávnenia,
3. splatenie základného kapitálu,
4. zapísanie do obchodného registru,
5. registrácia k dani z príjmov právnických osôb (1; 2; 4).

1.2.2 Transformácia obchodnej spoločnosti

K transformácií obchodnej spoločnosti môže dôjsť:

- fúziou zlúčením – jedna zo zlúčených spoločností sa stáva nástupníckou spoločnosťou,
- fúziou splynutím – vzniká nová nástupnícka spoločnosť,
- rozdelením zlúčením – rozdelené spoločnosti sa zlúčia s už existujúcimi spoločnosťami,
- rozdelením rozštiepením – vznik nových spoločností,
- premenou právnej formy (1).

Dôležitým krokom pri zmene právnickej osoby je zostavenie účtovnej závierky, ktorá oddeľuje účtovné obdobie pred zmenou a po zmene. Musí byť zostavená v dni predchádzajúcom deň, kedy zmena nastáva (1).

1.2.3 Vzťah materskej a dcérskej spoločnosti

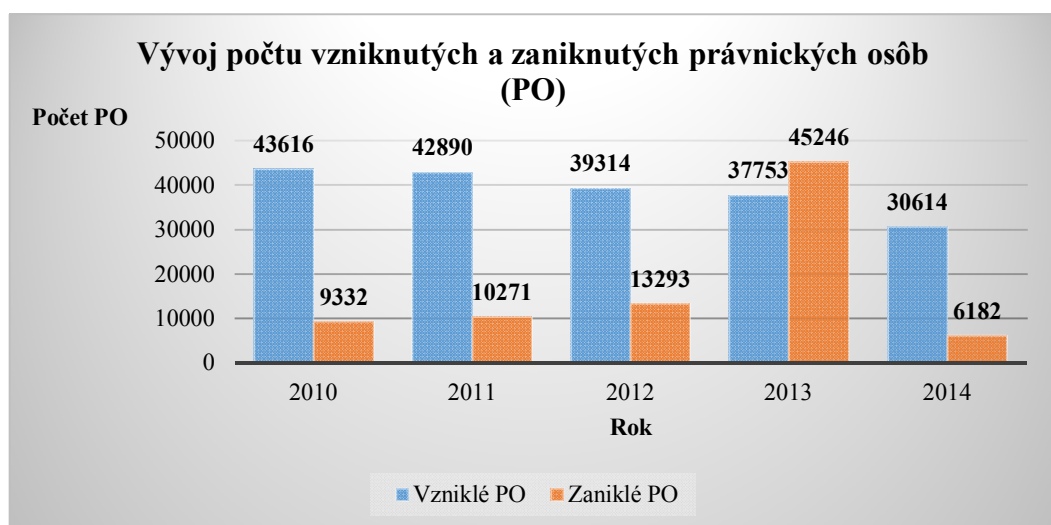
Materská spoločnosť môže byť definovaná viacerými právnymi predpismi, akými sú napríklad zákon o dani z príjmu právnických osôb, zákon o obchodných korporáciách alebo účtovnými predpismi. Dôležitým parametrom je vo všetkých prípadoch vplyv materskej spoločnosti, prípadne jej kapitálová účasť. Aby mohla byť právnická osoba materskou spoločnosťou, v nadväznosti na zákon o dani z príjmu, musí vlastniť minimálne 10 % základného kapitálu dcérskej spoločnosti, a to po dobu dvanásť a viac kalendárnych mesiacov. Zákon o obchodných korporáciách stanovuje kritérium na základe percentuálneho počtu hlasov. Aby bola obchodná korporácia materskou obchodnou korporáciou musí disponovať s väčšinou hlasovacích práv, ktoré dosahujú hodnotu minimálne 40 % v dcérskej obchodnej korporácii. Rovnaké kritérium je uplatňované pri posudzovaní obchodných podielov uvádzaných v účtovníctve ako podiely v ovládaných osobách. Podiely s podstatným vplyvom sú určované hranicou 20–40% účasti na základnom kapitály inej obchodnej korporácii. V tomto prípade sa už nejedná o podstatný vplyv avšak môže ísť o vzťah medzi dcérskou a materskou spoločnosťou (2; 5; 6; 7; 8).

1.2.4 Premiestenie sídla

Zahraničné subjekty majú právo presunúť sídlo svojej spoločnosti alebo pobočku na územie Českej republiky pokiaľ to neodporuje tuzemským právnym predpisom. Pri presune sídla si musí zahraničný subjekt stanoviť právnu formu podľa Českej legislatívy. Zmena sídla je platná po zaznamenaní vo verejnom registre. Možnosť presunu sídla spoločnosti majú aj spoločnosti so sídlom na území Českej republiky. Právnická osoba musí svoj zámer oznámiť minimálne tri mesiace pred plánovanou zmenou. Táto doba je určená veriteľom na získanie informácií o zmene v spoločnosti a môžu vyžadovať zaistenie svojich pohľadávok. Odporci zmeny sídla z radov spoločníkov majú možnosť zrušiť svoju účasť v právnickej osobe ku dňu zmeny určeným záznamom vo verejnom registri (1).

1.2.5 Zrušenie a zánik obchodných spoločností

Pri zmene právnej formy obchodnej spoločnosti dochádza k zrušeniu pôvodnej právnickej osoby a ku vzniku novej. Zrušenie obchodných spoločností môže nastať aj na základe iných okolností. Napríklad u v.o.s. dochádza k zrušeniu smrťou spoločníka, ak nie je spoločenskou zmluvou povolené dedenie podielu. Spoločnosť môže byť zrušená na základe rozhodnutia spoločníkov alebo nariadením orgánu, ktorý je oprávnený k tomuto výkonu (1). Vývoj počtu zaniknutých právnických osôb v priebehu rokov 2010 – 2014 je zobrazený v grafe (Graf č. 2) (1).



Graf č. 2: Vývoj počtu vzniknutých a zaniknutých PO (Zdroj: vlastné spracovanie podľa (9))

2 ZDAŇOVANIE PRÁVNICKÝ OSÔB

2.1 Daň z príjmu právnických osôb v ČR

2.1.1 Rezident/nerezident

Právnické osoby uskutočňujúce ekonomickú činnosť v Českej republike sú rozdelené z hľadiska zákona o dani z príjmov na daňových rezidentov a nerezidentov. Hlavným parametrom, na základe ktorého dochádza k tomuto rozdeleniu, je sídlo právnickej osoby. Právnická osoba nemajúca miesto svojho vedenia totožné so svojím sídlom je posudzovaná podľa miesta skutočného vedenia. Daňový rezidenti musia v mieste svojho sídla (prípadne miesta svojho vedenia) priznať všetky svoje celosvetové príjmy. Nerezidenti majú obmedzenú daňovú povinnosť vzťahujúcu sa len na príjmy plynúce na území daného štátu (5; 8).

2.1.2 Daňové odpisy

Právnická osoba vlastníaca a evidujúca dlhodobý hmotný alebo nehmotný majetok je povinná daný majetok odpisovať, ak jej to stanovuje zákon. Celková výška vstupnej ceny odpisovaného dlhodobého majetku sa nemôže stať daňovým nákladom uplatniteľným v jednom zdaňovacom období ale dochádza k jej rozloženiu do viacerých zdaňovacích období. Odpisovaným dlhodobým hmotným majetkom sú napríklad budovy alebo samostatne hmotné hnutelné veci. Pri určení samostatných hmotných hnutelných vecí a ich súborov za dlhodobý hmotný majetok, rozhoduje ich vstupná cena a doba použiteľnosti. Vstupná cena musí prevyšovať 40 000,- Kč a doba použiteľnosti musí byť dlhšia ako jeden rok. V prípade nižšej vstupnej ceny môže právnická osoba odpisovať daný majetok dobrovoľne. Výška týchto odpisov závisí na jej rozhodnutí a odpisy sú považované za daňovo uznateľné náklady. Dôležitými krokmi pri odpisovaní dlhodobého hmotného majetku sú: výber metódy odpisovania a správne zaradenie majetku do odpisovej skupiny. Na odpisovanie dlhodobého hmotného majetku môžu byť použité dve metódy odpisovania, rovnomerná a zrýchlená. V priebehu celej doby odpisovania nie je možné vybranú metódu zmeniť. Rovnomerným odpisovaným dochádza, s výnimkou prvého roku odpisovania, k rovnomernému rozdeleniu vstupnej ceny majetku v rámci jednotlivých zdaňovacích období. Pri zrýchlených odpisoch je výška odpisu najvyššia v druhom roku odpisovania a v nasledujúcich obdobiach sa postupne znižuje. Výška

ročnej sadzby, potrebnej k výpočtu ročného rovnomerného odpisu, a výška koeficientov, použitých k výpočtom ročných zrýchlených odpisov, sa odvíjajú od odpisových skupín. Odpisovaný majetok sa zatrieďuje do príslušnej odpisovej skupiny na základe prílohy k zákonu o dani z príjmu.

Odpisovaným nehmotným dlhodobým majetkom je napríklad software alebo zriaďovacie výdaje, ktorých vstupná cena prevyšuje 60 000,- Kč a použiteľnosť majetku je dlhšia ako jeden rok. V prípade nehmotného majetku sa výška odpisov určuje na jednotlivé mesiace (5; 8).

2.1.3 Výpočet daňovej povinnosti kapitálových spoločností s.r.o.

Po konci zdaňovacieho obdobia má právnická osoba (poplatník) povinnosť podať daňové priznanie k dani z príjmu právnických osôb. Priznanie musí byť podané najneskôr do troch mesiacov od konca zdaňovacieho obdobia. Pri podaní daňového priznania prostredníctvom daňového poradcu, sa termín na podanie daňového priznania môže posunúť o ďalšie tri mesiace. Splatnosť dane z príjmu právnických osôb v Českej republike sa zhoduje s termínom podania daňového priznania. Výpočet a periodicita záloh na daň sú závislé od poslednej daňovej povinnosti. Daňový poplatník môže platiť polročné alebo štvrťročné zálohy na daň (5; 8).

Zdaňovacím obdobím je:

- kalendárny rok - koniec zdaňovacieho obdobia je k 31. decembru príslušného roka;
- hospodársky rok – jedná sa o dvanásť za sebou nepretržite nasledujúcich mesiacov;
- účtovné obdobie – obdobie je dlhšie ako kalendárny rok, nesmie byť však dlhšie ako pätnásť nepretržite za sebou nasledujúcich mesiacov.

Pri vzniku novej právnickej osoby v priebehu kalendárneho roku môže byť zdaňovacie obdobie kratšie ako dvanásť mesiacov, v tomto prípade platia rovnaké podmienky ako pri zdaňovacom období trvajúcim dvanásť a viac kalendárnych mesiacov (5; 8).

Údaje patriace do daňového priznania vychádzajú z účtovníctva právnickej osoby. Účtovný výsledok hospodárenia musí byť pretransformovaný do základu dane podľa zákona o dani z príjmov. V prvom rade je nutné z účtovného výsledku hospodárenia vyňať príjmy, ktoré nepatria do základu dane. Takýmto príjmom môže byť napríklad podiel materskej spoločnosti na zisku dcérskej spoločnosti, ktorý je pri splnení zákonom daných podmienok oslobodeným príjmom alebo príjem účelovej dotácie zo štátneho rozpočtu nezahrňujúci sa do predmetu dane (5; 8).

Základ dane vzniká úpravou hospodárskeho výsledku o položky zvyšujúce alebo znižujúce výsledok hospodárenia uvedené v § 23 odst. 3 a zvýšenie výsledku hospodárenia o náklady daňovo neuznatel'né vymenované § 25. Daňovo uznateľné náklady uvádza § 24. Jednou z položiek zvyšujúcich výsledok hospodárenia je aj zamestnávateľom neuhradené sociálne a zdravotné poistenie zrazené zamestnancom v termíne jeho úhrady. Pri úhrade tohto sociálneho a zdravotného poistenia zamestnávateľom za zamestnancov v nasledujúcom zdaňovacom období, po termíne jeho splatnosti, je táto čiastka považovaná za náklad znižujúci výsledok hospodárenia v danom období (5; 8).

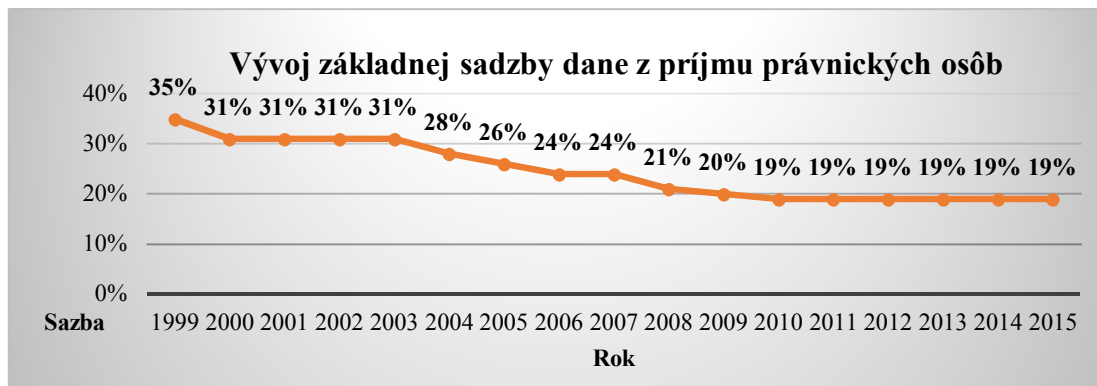
K zníženiu základu dane môže dôjsť na základe uplatnenia odčítateľných položiek: odpočtu daňovej straty alebo podpory výskumu a vývoja. Odčítateľné položky môžu byť uplatnené len pri splnení podmienok uvedených v § 34 a paragrafoch s ním súvisiacich.

Posledná úprava základu dane môže byť uskutočnená na základe položiek znižujúcich základ dane. Jedná sa predovšetkým o dary definované v § 20 odst. 8. Čiastka bezúplatného plnenia je pripočítateľnou položkou pri transformácii účtovného výsledku hospodárenia na základ dane. V prípade kladného základu dane po odpočte odčítateľných položkách môže byť základ dane znížený o hodnotu daru v zákonom stanovenom limite (5; 8).

Zaokrúhlenie výsledného základu dane, teda upraveného účtovného výsledku hospodárenia, ktorý je znížený o odčítateľné položky a znížený o položky znižujúce základ dane, je smerom nadol na celé tisíce Kč (5; 8).

V Českej republike sú tri sadzby dane pri zdanení dani z príjmu právnických osôb. Základná sadzba je 19 %. Pri samostatnom základe dane, ktorý je upravený § 20b, je

použitá 15% sadzba dane. 5% sadzba dane je použitá pri zdanení investičného fondu, zahraničného investičného fondu, splňujúceho podmienky stanovené zákonom, a subjektov uvedených v § 21 odst. 4 (5; 8).



Graf č. 3: Vývoj základnej sadzby dane (Zdroj: vlastné spracovanie podľa (10))

Trend vývoja základnej sadzby dane z príjmu právnických osôb (Graf č. 3) má klesajúcu tendenciu. V porovnaní s rokom 1999 došlo k poklesu tejto dane o 16 % a napríklad pri základe dane 1 000 000,- Kč je rozdiel pri použití 35% a 19% sadby 160 000,- Kč.

Daň z príjmu právnických osôb, vypočítaná ako súčin zaokrúhleného základu dane a sadzby dane 19 %, je možné znížiť zľavami na dani. Zľavu na dani si môžu uplatniť daňové subjekty zamestnávajúce zamestnancov so zdravotným postihnutím. Výška zľavy na dani je vypočítavaná na základe celkového počtu odpracovaných hodín osôb so zdravotným alebo ťažkým zdravotným postihnutím za zdaňovacie obdobie a celkového fondu pracovnej doby jedného zamestnanca za rok. Zľava je vždy vypočítavaná za kalendárny rok alebo jeho časť, a preto právnická osoba podávajúca daňové priznanie za hospodársky rok musí vypočítať jednotlivé zľavy samostatne za každý kalendárny rok. Ten samý princíp platí aj pri zdaňovaní príjmu za obdobie dlhšie ako kalendárny alebo hospodársky rok (5; 8).

Právnická osoba, ktorá je daňovým rezidentom Českej republiky a zároveň poberá zo zahraničia príjmy ako dividendy, podiely na zisku, prípadne iné podobné podiely, uvádza tieto príjmy v samostatnom základe dane a zdaňuje ho sadzbou 15 %. Výnimkou sú príjmy oslobodené od dane podľa § 19 odst. 1 písm. zi). Samostatný základ dane je uplatňovaný aj u právnických osôb nerezidentov Českej republiky, ktorým plynú obdobné príjmy zo zahraničia prostredníctvom stálej prevádzkarne (5; 8).

Čistý zisk zistí účtovná jednotka po odpočte dane z príjmu od výsledku hospodárenia. Môže byť použitý na tvorbu rezervného fondu, prípadne iných fondov tvorených zo zisku, úhradu straty minulých období, výplatu podielov na zisku alebo zostáva ako nerozdelený zisk. Povinnosť vytvárať rezervný fond je zakotvená v spoločenskej zmluve (2).

2.2 Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

Príjem právnických osôb môže za určitých okolností podliehať dvojitému zdaneniu. Typickým dvojnásobne zdaneným príjmom sú podiely na zisku. Zdanenie nastáva jednak na strane spoločnosti vyplácajúcej podiely (zdaňuje svoj zisk) a v druhom rade u subjektu, pre ktorého sa podiel na zisku stáva príjmom. Dvojité zdanenie na medzinárodnej úrovni vzniká na základe daňovej povinnosti daňového rezidenta a daňového nerezidenta. Aby nedochádzalo k medzinárodnému dvojitému zdaneniu uzatvorili jednotlivé štáty zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Česká republika má k 31. máju 2015 uzatvorených 82 zmlúv. Medzinárodné zmluvy sú nadriadené tuzemským právnym úpravám, a v prípade rozporu, sa postupuje podľa medzinárodných zmlúv, na základe ich aplikačnej prednosti. Zákon o dani z príjmu v paragrafe 38f poukazuje na použitie medzinárodných zmlúv. Zmluvy obsahujú charakteristiku základných pojmov, určujú možnosť a rozsah zdanenia príjmov v štáte zdroja a uvádzajú metódu zamedzenia dvojitého zdanenia príjmov (5; 11; 12).

Metódy používané pri zamedzení dvojitého zdanenia:

- metóda zápočtu
 - úplného
 - prostého
- metóda vyňatia
 - úplné vyňatie
 - vyňatie s výhradou progresie (5; 8).

Daň uhradená rezidentom Českej republiky v zahraničí nemusí byť úplne započítaná s výpočtom daňovej povinnosti zo zahraničných príjmov na základe medzinárodných zmlúv (napríklad rozdielne sadzby dane v zahraničí a určené medzinárodnou zmluvou) a tuzemskej právnej úpravy (napríklad uznateľnosť nákladov, rozdielne uplatnenie

odčítateľných položiek v zahraničí a tuzemsku). Nezapočítaná daň sa stáva daňovým nákladom uplatniteľným v nasledujúcom období (5; 8).

Medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia patria medzi dvojstranné opatrenia. Okrem dvojstranných opatrení sú ďalej aplikovateľné jednostranné a viacstranné opatrenia (11).

2.3 Zdaňovanie právnických osôb v Maďarsku

Zdanenie právnických osôb v Maďarskej republike je založené na podobnom systéme aký je uplatňovaný v Českej republike. Právne formy právnických osôb v Maďarsku sú napríklad Korlátolt felelősségű társaság (ďalej len Kft.) alebo Zártkörűen Működő Részvénytársaság (ďalej len Zrt.). Právnu úpravou je Zákon o daniach z príjmov a o zdaňovaní dividend. Zdaňovacím obdobím je obdobie kalendárny alebo hospodársky rok. Pri výpočte dane z príjmu sa vychádza z upraveného výsledku hospodárenia. Lehota na podanie daňového priznania a zaplataenie dane z príjmov právnických osôb, ktoré majú zdaňovacie obdobie kalendárny rok, je do 31. mája nasledujúceho roku. Základom dane z príjmu právnických osôb je upravený účtovný výsledok hospodárenia. Jeho úpravami sú napríklad zvýšenie o nákladové položky neuznané ako daňové náklady, takýmito nákladmi sú aj účtovné odpisy. K následnému zníženiu výsledku hospodárenia dochádza na základe daňových odpisov. Upravený výsledok hospodárenia je možné ešte znížiť o odčítateľné položky: odpočet daňovej straty, odpočet 20 % z poskytnutých darov (prípadne 40 % z opakovaných darov), odpočet na odborne sa vzdelávajúceho žiaka, odpočet pri zamestnaní zdravotne postihnutého zamestnanca alebo odpočet nákladov na výskum a vývoj. Pre každý z odpočtov sú stanovené podmienky, ktoré musí právnická osoba splniť, aby si mohla nárokovať tento odpočet, napríklad pre odpočet darov je presne definované, kto môže byť príjemcom daru (13; 14; 15; 16; 17).

Daňové odpisy sú uznateľnými daňovými nákladmi. Dlhodobý majetok sa rozdeľuje na nehmotný a hmotný. Daňové odpisy nehmotného dlhodobého majetku sa zhodujú s účtovnými odpismi. Neodpisovaným dlhodobým hmotným majetkom sú napríklad pozemky. Pre dlhodobý hmotný majetok je stanovená rovnomerná metóda opisovania a výška odpisov závisí od ročnej sadzby. Ročné sadzby pre jednotlivé druhy majetku sú

uvedené v prílohe zákona o dani z príjmov obchodných spoločností a o zdaňovaní dividend (14; 17).

Významným rozdielom oproti českému systému je uplatňovanie daňovej straty. Kým tuzemský zákon dovoľuje znížiť základ dane o daňovú stratu v nasledujúcich piatich zdaňovacích obdobiach, maďarský zákon povoľuje uplatnenie daňovej straty bez časového obmedzenia. K obmedzeniu nedochádza ani z hľadiska výšky uplatnenej straty, a je teda uplatnená na základe uváženia poplatníka (14).

Veľkou nevýhodou daňových poplatníkov Maďarska je platenie dane aj v prípade nulového alebo záporného základu dane. Základ dane vychádza z dvoch percent príjmov poplatníka. Jedinou možnosťou neplatenia dane v období, kedy poplatník nevykazuje zisk, je vykázanie jednotlivých nákladov v prílohe k daňovému priznaniu (15).

Ďalším pozitívom pre maďarských poplatníkov je možnosť zníženia základnej sadzby dane z príjmov právnických osôb. Základná sadzba činí 19 %, avšak môže byť znížená takmer na polovicu. 10% sadzba dane je uplatňovaná u právnických osôb, ktoré splňujú zákonom stanovené podmienky tohto zníženia, a to do maximálnej výšky obratu spoločnosti 500 000 000,- HUF. Základ dane prevyšujúci túto hranicu je zdaňovaný základnou sadzbou. Počas zdaňovacieho obdobia sú splatné zálohy na daň s kvartálnou frekvenciou. Výška záloh na daň závisí od poslednej známej daňovej povinnosti (13; 14; 15; 16).

Okrem dane z príjmu musia podnikatelia platiť aj lokálnu daň. Výška tejto dane je rozdielna v jednotlivých oblastiach. Je platená podľa nariadenia obci, v ktorej je umiestnené sídlo, a to v maximálnej výške 2 % príjmov stanovených podľa predpisov. V prípade vykonávania ekonomickej činnosti po dobu dlhšiu ako 30 dní musí právnická osoba uhradiť lokálnu daň z dočasnej činnosti v maximálnej výške 5 000,- HUF za deň. Po presiahnutí 180 dní sa stáva z dočasnej činnosti trvalá činnosť, s povinnosťou platiť lokálnu daň stanovenú podľa sadzby obce spravujúcej oblasť stavby (13; 14; 15).

V Maďarskej republike je taktiež nutné platiť daň z pozemkov, budov a z motorových vozidiel (14).

Vybrané subjekty (napríklad s.r.o.) majú možnosť použiť zjednodušený systém dane nahrádzajúci daň z príjmu, daň z dividend a daň z pridanej hodnoty. Parametrom, pre

oprávnenie subjektov k zdaňovaniu týmto systémom, je najmä obrat v súčasnom a v predchádzajúcom období. V každom z nich nesmie navýšený obrat o DPH presiahnuť hranicu 30 000 000,- HUF. Základom pre výpočet dane sú príjmy navýšené o daň z pridanej hodnoty a upravené položkami stanovenými zákonom na zníženie a zvýšenie základu dane. Sadzba dane je vyššia ako základná sadzba a to 37 %. Poplatníci využívajúci zjednodušený systém majú povinnosť odovzdať daňové priznanie do 31. mája nasledujúceho roku. Splatnosť záloh je mierne odlišná od splatnosti záloh na daň z príjmu právnických osôb (13; 14).

Pri posudzovaní nutnosti zdanenia dividend v Maďarsku je podstatné komu sú dividendy vyplácané. Zrážková daň je uvalovaná na dividendy vyplácané fyzickým osobám. Ak je príjemcom dividendy spoločnosť, je pre ňu tento príjem oslobodeným (13; 14).

2.4 Zdaňovanie právnických osôb v Rakúskej republike

Právna úprava dane z príjmu je v Rakúsku rozdelená samostatne pre fyzické a právnické osoby. Právnické osoby sa riadia Zákonom o dani z príjmov právnických osôb, ktorý sa ale v určitých prípadoch odkazuje na Zákon o dani z príjmov fyzických osôb. Právnymi formami právnických osôb sú napríklad Gesellschaft mit beschränkter Haftung (ďalej len GmbH) a Aktiengesellschaft (ďalej len AG). Zdaňovacím obdobím je podobne ako v predchádzajúcich krajinách kalendárny rok. Daňové subjekty môžu využiť možnosti zvoliť si iné obdobie ako je kalendárny rok, ktoré pozostáva z dvanástich za sebou nasledujúcich kalendárnych mesiacov. Lehota na podanie daňového priznania sa výrazne líši od lehoty v tuzemsku. Základná lehota pre podanie daňového priznania je 30. apríl nasledujúceho roku po konci zdaňovacieho obdobia. Neskorší termín, a to 30. jún, je záväzný pre poplatníkov podávajúcich daňové priznanie elektronickou formou. Posledná lehota, ktorá je posunutá o ďalší rok, odpovedá 30. aprílu prípadne 30. júnu druhého nasledujúceho roku po konci zdaňovacieho obdobia, je stanovená pre daňové priznania podávané daňovými poradcami. V Rakúsku, rovnako ako v Maďarsku, sú zálohy na daň splatné kvartálne a ich výška závisí od poslednej známej daňovej povinnosti (13; 14; 18; 19; 20).

Obchodné korporácie v Rakúskej republike musia podobne ako v Maďarskej republike platiť minimálnu daň z príjmu, čím sa výrazne odlišujú od korporácií, ktoré sú poplatníkmi dane z príjmu v Českej republike. Minimálna daň je určená pevnou hodnotou pre jednotlivé typy korporácií. Napríklad spoločnosti s ručením obmedzeným majú stanovenú minimálnu daň vo výške 1 750,- Eur a akciové spoločnosti na 3 500,- Eur. Daň z príjmu právnických osôb je výsledkom súčtu základu dane a sadzby dane. Základ dane pozostáva z upraveného účtovného výsledku hospodárenia. Touto úpravou je napríklad zvýšenie výsledku hospodárenia o položky neuznatel'né ako daňový náklad. K zníženiu základu dane môže dôjsť uplatnením odpočtu poskytnutých darov alebo odpočtom daňových strát. Aby mohol poskytovateľovi daru vzniknúť nárok na odpočet, musí príjemca tohto daru spĺňať podmienky stanovené zákonom. Sadzba dane v Rakúsku je 25 % a je pomerne vysoká v porovnaní s Českou republikou (13; 14; 19; 20).

Podľa rakúskeho zákona sa dlhodobý hmotný hnutel'ný majetok, ktorého hodnota je nižšia ako 400,- Eur, nemusí odpisovať a môže byť uplatnený ako daňovo uznatel'ný náklad v celej výške v jednom zdaňovacom období. Odpisovaniu ďalej nepodlieha majetok so stálou alebo zvyšujúcou sa hodnotou. Na rozdiel od Českej republiky, je v Rakúsku možná iba jedna metóda odpisovania, a to rovnomerné odpisy. Doba odpisovania je určená dobou predpokladanej životnosti majetku, tá však nie je pre jednotlivé druhy definovaná (s výnimkou budov). Podmienkou uplatnitel'nosti plného odpisu v prvom roku odpisovania je obstaranie majetku v prvej polovici roka. Pre majetok obstaraný po 30. júni je možné uplatniť ako daňový výdaj iba polovičný odpis (14; 19).

Systém uplatňovania daňovej straty je opäť odlišný. Uplatnenie strát nie je časovo obmedzené. V jednom zdaňovacom období je možné uplatniť odpočet straty iba do výšky 75 % zo zisku. Čiastka prevyšujúca 75 % zisku je prevedená do ďalšieho obdobia, v ktorom pri splnení podmienok, bude uplatnená (14).

Ďalšími daňami platenými každoročne sú daň z nehnuteľností, ktorej výška závisí od umiestnenia nehnuteľnosti, a daň z motorových vozidiel, odvíjajúca sa od typu automobilu (14).

V Rakúskej republike je možné vytvoriť zoskupenie dvoch alebo viacerých spoločností za účelom spoločného zdanenia. Podmienkou založenia takejto skupiny je členstvo jednej materskej spoločnosti, ktorá má minimálne polovičný podiel v dcérskych spoločnostiach.

Aby bolo možné uplatniť skupinové zdanenie musia byť spoločnosti združené minimálne po dobu troch rokov. Minimálna hodnota vlastného kapitálu pre jednotlivé spoločnosti nie je určená. Pri nezotrvaní spoločnosti počas minimálnej doby je nutné zvrátiť všetky daňové dopady pre túto spoločnosť plynúce zo zoskupenia. Spoločnosť nie je považovaná za súčasť skupiny a nie je ani posudzovaná, že by ňou niekedy bola. V skupine sa môžu združovať aj spoločnosti z členských štátov Európskej únie. Systém skupinového zdanenia pozostáva z princípu prevodu ziskov a strát z dcérskych spoločností na materskú spoločnosť (18; 21).

Vyplácané dividendy podliehajú 25% zrážkovej dani. Je však možnosť jej zápočtu s konečnou daňovou povinnosťou u korporáčnych akcionárov. V určitých prípadoch môžu byť dividendy od dane oslobodené (13).

2.5 Zdaňovanie právnických osôb v Spolkovej republike Nemecko

Pri výpočte dane z príjmu právnických osôb v Nemecku sa postupuje podľa Zákona o daniach z príjmov a Zákona o daniach z príjmov právnických osôb. Podobne ako v Rakúsku aj tu sú právnymi formami právnických osôb spoločnosti typu GmbH a AG. Zdaňovacím obdobím je aj pre subjekty zdaňujúce svoje príjmy v Nemecku kalendárny alebo hospodársky rok. Pri zvolení hospodárskeho roku musia spoločnosti dostať v niektorých prípadoch súhlas od finančného úradu. Daňový poplatník sú povinný podať daňové priznanie do 31. mája nasledujúceho roka po konci zdaňovacieho obdobia. Daň sa určí na ako súčin základu a sadzby dane. Základom dane z príjmu právnických osôb je upravený účtovný výsledok hospodárenia. K jeho úprave dochádza buď znížením o príjmy oslobodené od dane, alebo zvýšením o položky neuznané ako daňový náklad podľa nemeckého daňového priadku. Rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi taktiež ovplyvňuje výšku základu dane rovnako ako v Českej republike. Možnosťou zníženia základu dane je uplatnenie odpočtu poskytnutých darov alebo odpočtu daňovej straty. Odpočet poskytnutých darov môže byť uplatnený do maximálnej výšky 20 % z príjmov právnickej osoby a poskytnutý dar musí spĺňať podmienku účelovosti stanovenú daňovým poriadkom. Súhrnnou sadzbou dane je sadzba 15,825 % pozostávajúca z 15% dane z príjmu právnických osôb a 5,5% solidárneho príplatku. V porovnaní s Maďarskom a Rakúskom, v Nemecku nie je stanovená minimálna výška

dane z príjmu právnických osôb podobne ako v Českej republike. Na základe poslednej známej daňovej povinnosti poplatníka sa určia kvartálne zálohy na daň z príjmu na nasledujúce obdobie (13; 14; 22; 23; 24; 25).

Spoločnosti sú povinné odvádzať okrem dane z príjmu právnických osôb aj obchodnú daň. Jej výška je ovplyvnená umiestnením obchodnej spoločnosti, na základe násobiteľa, ktorý je určený príslušnými úradmi, avšak jeho výška nesmie presiahnuť 490 %. Výpočet obchodnej je daný súčinom násobiteľa a 3,5% federálnej sadzby (14).

Podobne ako v Rakúsku, aj v Nemecku sa majetok, ktorého hodnota nepresahuje 410,- Eur, nemusí odpisovať a je uznateľným nákladom v roku jeho obstarania. Odpisovaný majetok sa odpisuje rovnomerne a doba odpisovania je určená dobou použiteľnosti uvedenou v AfA tabuľkách vydaných Ministerstvom financií Spolkovej republiky Nemecko. Napríklad pre osobné automobily je uvedená životnosť 6 rokov. Pri výpočte odpisu v prvom roku odpisovania musí byť zohľadnený okamžik obstarania majetku a dôjsť k jeho kráteniu (14; 26).

Nemecký zákon povoľuje jednoročný spätný odpočet daňových strát. Strata nepresahujúca 1 000 000,- Eur, môže byť uplatnená celá. Pri state prevyšujúcej 1 000 000,- Eur, je poplatník povinný zdaňovať minimálne 40 % percent zo základu dane a odpočet strát je prípustný do výšky 60 % zo základu dane. Časový limit pre odpočet strát nie je vymedzený zákonom a poplatník si môže uplatniť ich odpočet podľa vlastného uváženia (14; 21).

Aj v Spolkovej republike Nemecko sú uvalňované ďalšie dane ako napríklad daň z nehnuteľností a daň z motorových vozidiel (14).

Pri spojení minimálne dvoch právnických osôb, pričom jedna je považovaná za materskú spoločnosť a druhá za dcérsku spoločnosť, môže dôjsť na základe dohody ku skupinovému zdaneniu týchto osôb v Nemecku. Skupinové zdanenie, týkajúce sa nemeckých rezidentných spoločností, je uplatňované jednak na daň z príjmu právnických osôb, spoločne so živnostenskou daňou, a na daň z pridanej hodnoty. Aby mohol byť aplikovaný systém tohto zdanenia, je nutné splniť nasledujúce podmienky:

- v skupine spoločností môže byť maximálne jedna materská spoločnosť a minimálne jedna dcérska spoločnosť,

- dcérska a materská spoločnosť sú prepojené nielen finančne ale aj ekonomicky a organizačne.

Po splnení týchto podmienok môžu byť prevedené zisky, prípadne straty, dcérskych spoločností na materskú spoločnosť (21; 22).

Dividendy podliehajú dvojitému zdaneniu. Znížená sadzba dane je aplikovaná na zisky spoločností a vyplatené dividendy ďalej podliehajú zrážkovej dani 25 %. Aj v tomto prípade je aplikovaný solidárny príplatok, ktorý zvyšuje sadzbu na 26,375 % (13; 14).

2.6 Zdaňovanie právnických osôb v Slovenskej republike

Legislatívnou úpravou dane z príjmu právnických osôb na Slovensku je Zákon o dani z príjmov. Obchodné spoločnosti pôsobiace na Slovensku majú rovnakú právnu formu ako obchodné spoločnosti pôsobiace v Českej republike. Rovnako ako vo všetkých predchádzajúcich krajinách je aj na Slovensku zdaňovacím obdobím kalendárny rok. Po rozhodnutí právnickej osoby je možné zmeniť zdaňovacie obdobie na hospodársky rok, pozostávajúci z bezprostredne za sebou nasledujúcich dvanástich mesiacov. Toto rozhodnutie je nutné písomne doložiť daňovému úradu. Uplynutím troch mesiacov po konci zdaňovacieho obdobia končí lehota na podanie daňového priznania v Slovenskej republike a je zhodná s lehotou podávania priznania v Českej republike. Túto lehotu je však možné maximálne predĺžiť, a to na základe oznámenia daňovému úradu, o tri alebo šesť (v prípade príjmov zo zahraničia) kalendárnych mesiacov. Splatnosť dane je totožná s lehotou pre podanie daňového priznania. V prípade predĺženia lehoty na podanie daňového priznania sa predlžuje aj splatnosť dane. Základ dane z príjmu právnických osôb sa určí na základe účtovného výsledku hospodárenia, ktorý je nutné upraviť podľa § 17 ZDPSK. V tomto kroku môže dôjsť k zníženiu alebo zvýšeniu výsledku hospodárenia. K zvýšeniu môže dôjsť napríklad pripočítaním daňovo neuznatelných nákladov alebo kladného rozdielu medzi účtovnými a daňovými odpismi. Naopak k zníženiu môže dôjsť ak daňové opisy prevyšujú účtovné a výsledok hospodárenia je teda znížený o ich rozdiel. Upravený základ dane sa ďalej znižuje na základe odpočtu daňovej straty alebo odpočtu nákladov na výskum a vývoj, ak sú splnené podmienky ich odpočtov. V porovnaní s Českou republikou nemajú rezidenti Slovenskej republiky

možnosť odpočtu poskytnutých bezúplatných plnení. Jedinou možnosťou poskytnutia darov, ktoré nebudú zvyšovať základ dane, je poukázanie 1 % z už odvedenej dane z príjmu právnických osôb. Ak však právnická osoba už poskytla bezúplatné plnenie v priebehu zdaňovacieho obdobia a splňuje podmienky stanovené v § 50 ZDPSK, môže poukázať až 2 % zo zaplatenej dane. Tieto dary musia splňovať podmienky ich použitia stanovené v § 50 ZDPSK. Daňová povinnosť je súčinom základu dane a sadzby dane 22 %. Výsledná daňová povinnosť môže byť ešte znížená pomocou úľav na dani definovaných v § 30a a § 30b ZDPSK (27; 28).

Jednou z ďalších krajín s povinnosťou platiť minimálnu daň z príjmov právnických osôb je aj Slovenská republika. Jej výška je stanovená presne určenými čiastkami a závisí od ročného obratu a statusu platiteľa/neplatiteľa dane z pridanej hodnoty. V určitých prípadoch je možné túto daň znížiť na polovicu alebo neplatiť vôbec. Výhodou je možnosť započítania tejto minimálnej dane v nasledujúcich troch obdobiach ak v nich daňová povinnosť poplatníka prevyšuje minimálnu daň (27; 28).

V priebehu zdaňovacieho obdobia je poplatník, okrem výnimiek uvedených v zákone, povinný platiť zálohy na daň. Na základe poslednej známej daňovej povinnosti sú určené mesačné alebo kvartálne zálohy (27; 28).

Odpisovanie dlhodobého majetku pozostáva z rovnakého princípu aký je uplatňovaný v Českej republike. Rozlišuje sa dlhodobý hmotný a nehmotný majetok. Dlhodobý hmotný majetok sa zaraďuje do odpisových skupín a používa sa metóda rovnomerného alebo zrýchleného (platí pre druhú a tretiu odpisovú skupinu) odpisovania s povinnosťou krátenia odpisu v prvom roku odpisovania s ohľadom na okamžik obstarávania. Daňové odpisy dlhodobého nehmotného majetku sú totožné s účtovnými odpismi. Neodpisovaným majetkom sú napríklad pozemky a umelecké diela. Povinnosť odpisovania hmotného majetku, majúceho formu samostatnej huteľnej veci, prípadne súboru týchto vecí, je upravená zákonom na základe prevýšenia vstupnej ceny 1 700,- Eur a doby použiteľnosti jeden rok. Pre nehmotný dlhodobý majetok je stanovená vyššia hranica, a to 2 400,- Eur. (27; 28).

Odpočet daňovej straty je časovo obmedzený. Daňová strata môže byť uplatnená nasledujúce štyri roky po konci zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla (27; 28).

Na Slovensku je vyberaná okrem dane z príjmu aj daň z motorových vozidiel a daň z nehnuteľností (27; 28).

Skupinové zdanenie alebo iná forma zdanenia právnických osôb, nahradzujúca daň z príjmu právnických osôb, nie je v Slovenskej republike podobne ako v Českej republike možná (27; 28).

Dividendy podľa slovenských zákonov nepodliehajú dvojitému zdaneniu. Vyplatené dividendy nie sú predmetom dane z príjmu právnických ani fyzických osôb (28; 27).

3 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉHO SUBJETKU

Praktické posúdenie vybraných teoretických javov, týkajúcich sa daňovej optimalizácie právnickej osoby, bude v ďalšej časti prevedené na základe získaných údajov od obchodnej spoločnosti, podnikajúcej v oblasti priemyselnej automatizácie, ktorá nechce byť menovaná, a preto bude v práci použité označenie ABC s.r.o.

3.1 Základné údaje obchodnej spoločnosti

Obchodná spoločnosť ABC s.r.o., sídliaca v Brne, vznikla 16. júla 2013 na základe zápisu do obchodného registru. Základný kapitál spoločnosti pozostáva z jediného stopercentného podielu pripadajúceho jedinému spoločníkovi, ktorý je zároveň aj konateľom spoločnosti. ABC s.r.o. sa dobrovoľne registrovala k dani z pridanej hodnoty a od 8. augusta 2013 je platiteľom tejto dane. Nákupom osobného automobilu patriaceho do majetku obchodnej spoločnosti a jeho používaním sa ďalej stala obchodná spoločnosť aj platiteľom dane z motorových vozidiel.

Počas doterajšieho pôsobenia spoločnosti nedošlo k zmene sídla, základného kapitálu ani k rozdeleniu základného kapitálu na viaceré podiely. S narastajúcimi požiadavkami odberateľov a zlepšením postavenia na trhu došlo k miernemu zvýšeniu počtu zamestnancov.

3.2 Ekonomická činnosť obchodnej spoločnosti

Hlavnou ekonomickou činnosťou spoločnosti je programovanie v oblasti priemyselnej automatizácie. Priemyselnou automatizáciou dochádza k nahradeniu ľudského faktoru pri výrobných procesoch. Programovaným riadiacim systémom je napríklad Programmable Logic Controller (Programovateľný logický automat ďalej len PCL). Používanými platformami v oblasti priemyselnej automatizácie sú napríklad Allen-Bradley alebo Siemens. Okrem programovania PLC sú ďalšími poskytovanými službami tvorba vizualizácie, na základe ktorej je obsluha schopná ovládať dané technologické zariadenie, naprogramovanie pohonov, robotov a iných zariadení. Pri všetkých poskytovaných službách spoločnosť garantuje následné uvedenie zariadení do prevádzky.

3.3 Majetok obchodnej spoločnosti

V priebehu svojho pôsobenia obchodná spoločnosť obstarala rôznych dlhodobý hmotný a drobný majetok. V roku 2013 to boli osobný automobil Škoda Octavia Combi a notebook Lenovo. V roku 2014 si spoločnosť obstarala ďalšie drobné vybavenie, na základe nutnosti vybavenia nových pracovníkov. Počas roku 2015 došlo opäť k výraznému nákupu dlhodobého majetku, predovšetkým nákupom osobného automobilu Seat Ibiza a dvoch ďalších notebookov Lenovo (29).

3.4 Dodávatelia obchodnej spoločnosti

Dôležitými dodávateľmi sú obchodné spoločnosti dodávajúce software určený napríklad k programovaniu PLC. Tieto spoločnosti majú na trhu silné postavenie a ich vyjednávaciu silu je preto veľkú. V prípade ostatných dodávateľov je závislosť nízka. Na trhu sa vyskytuje množstvo subjektov predávajúcich podobné tovary alebo poskytujúcich obdobné služby. Môže ísť napríklad o dodávateľov počítačového vybavenia alebo ochranných odevov. Zvláštnou skupinou dodávateľov sú letecké spoločnosti, prípadne sprostredkovatelia leteckej dopravy a subjekty poskytujúce ubytovacie služby. Tieto služby zohrávajú významnú úlohu pri zostavovaní jednotlivých kalkulácií poskytovaných služieb, pretože ich cena je vysoko premenlivá.

3.5 Odberatelia obchodnej spoločnosti

Počet odberateľov nie je veľký. Odberateľmi sú obchodné spoločnosti predávajúce výrobné stroje a zariadenia do rôznych odvetví priemyslu. Ich zákazníkmi sú tuzemské ale aj zahraničné spoločnosti. Závislosť spoločnosti ABC s.r.o. na odberateľoch je veľmi vysoká. Zvýšenie počtu odberateľov by mohlo jednoznačne zvýšiť výnosy obchodnej spoločnosti avšak tento nárast by určite zapríčinil nedostatok pracovnej sily a nutnosť zvýšenia počtu zamestnancov, prípadne využitia služieb outsourcingu.

3.6 Zamestnanci obchodnej spoločnosti

Obchodná spoločnosť pôsobí na trhu od roku 2013. S každým pribúdajúcim rokom sa postupne zvyšoval aj počet jej zamestnancov. V roku 2013 spoločnosť zamestnávala troch zamestnancov, v roku 2014 piatich a v roku 2015 šiestich zamestnancov. V prípade nedostatočného počtu zamestnancov potrebných na uspokojení požiadaviek zákazníkov, spoločnosť využíva formu outsourcingu. Využívanie outsourcingu je výhodné z pohľadu počtu zamestnancov, spoločnosť nemusí zamestnávať vysoký počet zamestnancov, ktorý by poberali mzdu aj v prípade, že by spoločnosť nemala dostatočný počet zákaziek a zamestnanci by neboli plne vyťažení. Nevýhodou však sú vyššie náklady na jednotlivé zákazky, pri ktorých sú tieto služby využívané.

3.7 Konkurencia obchodnej spoločnosti

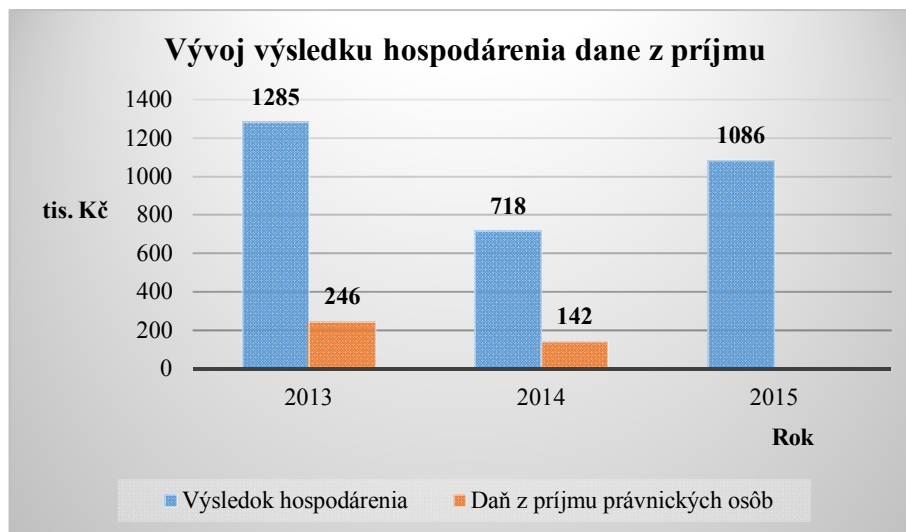
Konkurencia v oblasti programovania priemyselnej automatizácie je veľmi vysoká. Na trhu pôsobí množstvo ekonomických subjektov poskytujúcich podobné služby. V konkurenčnom boji je dôležité disponovať určitou výhodou alebo vytvorením dobrých obchodných vzťahov s odberateľmi. Spoločnosť ABC s.r.o. sa snaží zlepšiť svoje postavenie predovšetkým kvalitou poskytovaných služieb, časovou flexibilitou a garanciou uvedenia zariadení do prevádzky.

3.8 Vývoj výsledku hospodárenia obchodnej spoločnosti

Obchodná spoločnosť ABC s.r.o. je právnickou osobou založenou za účelom dosahovania zisku, a preto je podstatné sledovanie výsledku hospodárenia za jednotlivé obdobia.

V grafe (Graf č. 4) je zobrazený vývoj výsledku hospodárenia pred zdanením daňou z príjmu. Z uvedeného grafu je zrejmé, že spoločnosť dosahuje v každom období kladného výsledku hospodárenia, čo je samozrejme pozitívne. Avšak trend vývoja má kolísavú tendenciu. Najvyššieho zisku spoločnosť dosahovala v prvom roku svojho pôsobenia. V roku 2014 došlo k výraznému poklesu tohto ukazovateľa. K opätovnému nárastu došlo v roku 2015, výška zisku je však v porovnaní s rokom 2013 stále výrazne nižšia. Okrem výsledku hospodárenia je v grafe zobrazená aj výška dane z príjmu

právnických osôb pre roky 2013 a 2014. Trend vývoja má rovnakú tendenciu ako trend vývoja výsledku hospodárenia.



Graf č. 4: Vývoj výsledku hospodárenia a dane z príjmu

(Zdroj: vlastné spracovanie podľa (30; 31; 32))

3.9 Vývoj nákladov a výnosov obchodnej spoločnosti

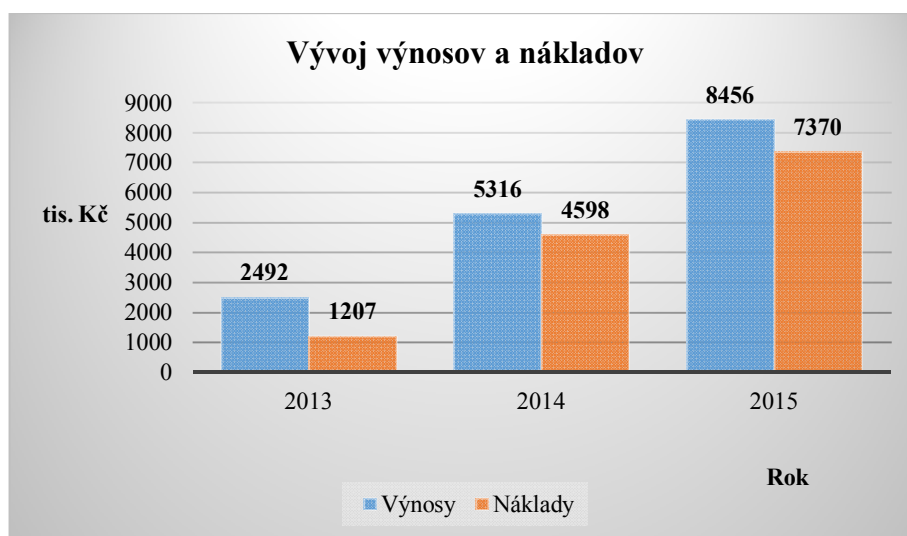
Príčinou zmeny výsledku hospodárenia je zmena výšky nákladov a výnosov. Ich vývoj je uvedený v ďalšom grafe (Graf č. 5). V porovnaní s vývojom výsledku hospodárenia je vývoj nákladov a výnosov rastúci počas celého sledovaného obdobia. Avšak tempo rastu výnosov nie je v jednotlivých rokoch rovnaké ako tempo rastu nákladov, v dôsledku čoho nastáva situácia, pri ktorej síce rastú výnosy ale výsledok hospodárenia klesá.

ABC s.r.o. dosahuje výnosy predovšetkým zo svojej hlavnej ekonomickej činnosti. Z poskytovaných služieb, tvoria najväčšie percento výnosov služby, z oblasti programovania PLC liniek. Ostatné poskytované služby tvoria taktiež dôležitú súčasť tržieb. Graf (Graf č. 5) zobrazuje vývoj výnosov, ktorý je veľmi pozitívny. Každoročne dochádza k nárastu tržieb. Nárast v roku 2014 v porovnaní s rokom 2013 je viac než 100 %. Avšak k rovnakému nárastu tržieb už nedochádza v roku 2015, daný nárast v porovnaní s rokom 2014 dosahuje približne 60 %.

Vývoj nákladov je podobný ako vývoj výnosov. Z pohľadu nákladov majú vysoký podiel hlavne osobné náklady, predovšetkým mzdové náklady. Ďalšími významnými nákladmi

sú napríklad náklady vynaložené na pracovné cesty zamestnancov a spotreba rôzneho drobného spotrebného materiálu. Vysoký nárast nákladov v roku 2014 spôsobil hlavne vysoký nárast osobných nákladov. Nárast nákladov v roku 2015 je zapríčinený nárastom osobných nákladov a zvýšením odpisov dlhodobého hmotného majetku.

Finančný výsledok hospodárenia sa skladá hlavne z kurzových rozdielov a nákladových úrokov úveru. Kým v rokoch 2013 a 2015 prevažovali kurzové zisky, v roku 2014 prevažovali kurzové straty.



Graf č. 5: Vývoj výnosov a nákladov (Zdroj: vlastné spracovanie podľa (30; 31; 32))

3.10 Daňové odpisy dlhodobého hmotného majetku

Majetok obstaraný v roku 2013 sa obchodná spoločnosť rozhodla odpisovať metódou zrýchlených odpisov. Pri použití tejto metódy dochádza k nerovnomernému rozloženiu vstupnej ceny do nákladov počas jednotlivých období. V druhom roku odpisovania dosahujú odpisy najvyšších hodnôt a v ďalších obdobiach výška odpisu klesá. Odpisy pre jednotlivé druhy majetku sú uvedené v tabuľkách, konkrétne pre osobný automobil Škoda Octavia Combi, patriaci do druhej odpisovej skupiny, Tab. č. 1 a pre notebook Lenovo, patriaci do prvej odpisovej skupiny, Tab. č. 2.

Tab. č. 1: Odpisy Škoda Octavia Combi (Zdroj: vlastné spracovanie podľa (29))

Obdobie	Vstupná cena majetku	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2013	397 520,- Kč	79 504,- Kč	318 016,- Kč	79 504,- Kč
2014	397 520,- Kč	127 207,- Kč	190 809,- Kč	206 711,- Kč
2015	397 520,- Kč	95 405,- Kč	95 404,- Kč	302 116,- Kč
2015	397 520,- Kč	63 603,- Kč	31 801,- Kč	365 719,- Kč
2017	397 520,- Kč	31 801,- Kč	0,- Kč	397 520,- Kč

Tab. č. 2: Odpisy notebook Lenovo (Zdroj: vlastné spracovanie podľa (29))

Obdobie	Vstupná cena majetku	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2013	45 364,- Kč	15 122,- Kč	30 242,- Kč	15 122,- Kč
2014	45 364,- Kč	20 162,- Kč	10 080,- Kč	35 284,- Kč
2015	45 364,- Kč	10 080,- Kč	0,- Kč	45 364,- Kč

V roku 2014 spoločnosť neobstarala žiadny dlhodobý hmotný ani dlhodobý nehmotný majetok, ktorý by musel byť podľa zákona odpisovaný. K obstaraniu nového majetku došlo až v roku 2015. Dôležitým rozhodnutím, pri zaradení majetku do používania, je zvolenie metódy odpisovania, pretože vybraná metóda musí byť dodržaná v priebehu celej doby odpisovania. Pri zvolení metódy rovnomerného odpisovania dochádza, s výnimkou prvého roku, k rovnomernému rozloženiu vstupnej ceny do nákladov. Táto metóda je vhodná pri očakávaných rovnomerných výnosoch. Naopak metóda zrýchleného odpisovania je vhodná pri očakávaní zvýšených výnosov v nasledujúcom roku, v ktorom budú aj uplatnené ako náklad najvyššie odpisy za celú dobu odpisovania. Výpočet odpisov, pri použití rovnomerného a zrýchleného odpisovania, pre osobný automobil Seat Ibiza obstaraný v roku 2015, so vstupnou cenou 215 289,- Kč, zaradeného do druhej odpisovej skupiny, je uvedený v tabuľke (Tab. č. 3).

Tab. č. 3: Odpisy Seat Ibiza (Zdroj: vlastné spracovanie podľa (29))

Obdobie	Rovnomerné odpisy			Zrýchlené odpisy		
	Odpis	Zostatková cena majetku	Oprávky	Odpis	Zostatková cena majetku	Oprávky
2015	23 682,- Kč	191 607,- Kč	23 682,- Kč	43 058,- Kč	172 231,- Kč	43 058,- Kč
2016	47 902,- Kč	143 705,- Kč	71 584,- Kč	68 893,- Kč	103 338,- Kč	111 951,- Kč
2017	47 902,- Kč	95 803,- Kč	119 486,- Kč	51 669,- Kč	51 669,- Kč	163 620,- Kč
2018	47 902,- Kč	47 901,- Kč	167 388,- Kč	34 446,- Kč	17 223,- Kč	198 066,- Kč
2019	47 901,- Kč	0,- Kč	215 289,- Kč	17 223,- Kč	0,- Kč	215 289,- Kč

Ďalším majetkom obstaraným v roku 2015 sú dva rovnaké notebooky Lenovo so vstupnou cenou 47 654,- Kč. Na základe prílohy k zákonu o dani z pridanej hodnoty sa radia do prvej odpisovej skupiny. Notebooky sa môžu taktiež odpisovať rovnomernou alebo zrýchlenou metódou a výpočty odpisov, pre jednotlivé metódy odpisovania, obsahuje tabuľka (Tab. č. 4).

Tab. č. 4: Odpisy notebook Lenovo 2 (Zdroj: vlastné spracovanie podľa (29))

Obdobie	Rovnomerné odpisy			Zrýchlené odpisy		
	Odpis	Zostatková cena majetku	Oprávky	Odpis	Zostatková cena majetku	Oprávky
2015	9 531,- Kč	38 123,- Kč	9 531,- Kč	15 885,- Kč	31 769,- Kč	15 885,- Kč
2016	19 062,- Kč	19 061,- Kč	28 593,- Kč	21 180,- Kč	10 589,- Kč	37 065,- Kč
2017	19 061,- Kč	0,- Kč	47 654,- Kč	10 589,- Kč	0,- Kč	47 654,- Kč

Pri rozhodovaní o použití jednej z metód odpisovania, je dobré zvážiť aj možnosť navýšenia odpisu v prvom roku odpisovania. Notebooky Lenovo obstarané v roku 2015 splňujú podmienky potrebné k použitiu tohto navýšenia.

4 ZALOŽENIE NOVEJ OBCHODNEJ SPOLOČNOSTI

4.1 Náklady pri založení s.r.o. v Českej republike

Pri založení spoločnosti s ručením obmedzeným sú nákladmi predovšetkým:

- odmena notárovi za spísanie zakladateľského dokumentu – spoločenskej zmluvy alebo zakladateľskej listiny:
 - s.r.o. so základný kapitál (ďalej len ZK) do 266 500,- Kč platí minimálna odmena vo výške 4 000,- Kč,
 - s.r.o. so ZK nad hranicu 266 500,- Kč platí odmena vypočítaná na základe percentuálnej sadzby zo ZK, na základe sadzobníku a to 2,00 % z prvých 100 000,- Kč ZK, a ďalších percentuálnych sadzieb pripadajúcich na prevyšujúcu časť ZK,
- správny poplatok za živnostenské oprávnenie – 1 000,- Kč; prvý výpis zo živnostenského registru po zápise nepodlieha poplatku,
- súdny poplatok za zápis do obchodného registra; zápis do obchodného registra môže byť prevedený na základe podaného návrhu k príslušnému súdu alebo prostredníctvom notára:
 - súdny poplatok 6 000,- Kč podaní návrhu na zápis k príslušnému súdu (súdny poplatok zahŕňa aj poplatky za výpis z registru trestov a z katastra nehnuteľností),
 - súdny poplatok 2 700,- Kč pri zápise do obchodného registra prostredníctvom notára (okrem súdneho poplatku je však nutné uhradiť odmenu notárovi vo výške 1 300,- Kč, poplatok 100,- Kč za výpis z registru trestov a poplatok 100,- Kč za výpis z katastra nehnuteľností) (33; 34; 35; 2).

4.2 Náklady pri založení s.r.o. v Slovenskej republike

Porovnateľnými nákladmi, s nákladmi vynaloženými v Českej republike, sú náklady:

- poplatky za overenie podpisov jednotlivých zakladateľov; nie je povinnosť spísania zakladateľského dokumentu notárom (1,50 Eur za každý podpis),

- správny poplatok 5,- Eur za vydanie osvedčenia o živnostenskom podnikaní (pri elektronickom podaní sa správny poplatok neplatí) a správny poplatok 3,- Eur za výpis zo živnostenského registra,
- súdny poplatok 300,- Eur za návrh na prvý zápis do obchodného registra (36; 37; 38)

4.3 Náklady pri založení Kft. v Maďarskej republike

V Maďarsku je postup pri založení Kft. oveľa jednoduchší. Zakladatelia nemusia vybavovať živnostenské oprávnenie ani iné potrebné dokumenty. Advokát prostredníctvom elektronickej komunikácie zabezpečí všetky potrebné dokumenty ako aj zápis v registrovom súde. Za tieto úkony náleží advokátovi adekvátna odmena (pri založení Kft. spoločnosťou, špecializujúcou sa na zakladanie nových spoločností v Maďarsku, náklady dosahujú približne 690,- Eur). Jediným dodatočným nákladom je správny poplatok 50 000,- HUF za zápis spoločnosti v registri (39).

4.4 Náklady pri založení GmbH v Rakúskej republike

Pre vznik GmbH je potrebné spísanie spoločenskej zmluvy notárom a získanie živnostenského oprávnenia. Pred zápisom do registra je taktiež nutné uhradiť súdny poplatok (pri využití služieb špecializovanej spoločnosti na založenie GmbH sa náklady pohybujú približne na úrovni 2 800,- až 3 000,- Eur) (40).

4.5 Náklady pri založení GmbH v Spolkovej republike Nemecko

Nutnými nákladmi na založenie GmbH v Nemecku sú hlavne náklady:

- odmena notárovi za spísanie a overenie zakladateľskej listiny, výška tejto odmeny závisí od výšky základného kapitálu, v prípade základného kapitálu 25 000,- Eur náleží notárovi odmena vo výške 84,- Eur,
- poplatok 31,- Eur za ohlásenie živnosti,
- náklady na zápis do obchodného registra:
 - poplatok 42,- Eur za žiadosť o zápis,

- súdny poplatok 100,- – 150,- Eur,
- poplatok 50,- Eur za oznámenie v tlači o vzniku spoločnosti.

Zvláštnosťou pri základní novej spoločnosti v Nemecku je vznik GmbH in Gründung (ďalej len GmbH i. G.) pred samostatným vznikom GmbH. Dodatok i. G. určuje prebiehajúce zakladanie spoločnosti. Význam tejto prechodnej spoločnosti je pri získaní živnostenského oprávnenia. Živnostenské oprávnenie nie je vydávané fyzickej osobe ale spoločnosti. GmbH i. G. vzniká po spísaní zakladateľskej listiny a zaniká vznikom GmbH, čiže zápisom do obchodného registra (41).

4.6 Základný kapitál vybraných obchodných spoločností

Okrem nákladov na založenie nových spoločností typu spoločnosti s ručením obmedzeným, je nutné zvážiť aj nutnosť vloženia základného kapitálu a podmienky jeho splatenia. Výška základného kapitálu môže ovplyvniť obchodných partnerov, predovšetkým potenciálnych dodávateľov.

V Českej republike je zákonom stanovený minimálny vklad vo výške 1,- Kč. Pri jedinom spoločníkovi je teda základný kapitál určený v minimálnej výške 1 ,- Kč. Vklady spoločníkov musia byť splatené v lehote, ktorú určuje spoločenská zmluva. V porovnaní s ostatnými obdobnými spoločnosťami vo vybraných štátoch je minimálny základný kapitál v Českej republike veľmi nízky. Nízky základný kapitál umožňuje založiť s.r.o. bez nutnosti vlastných finančných prostriedkov. Avšak nízky základný kapitál môže znamenať finančnú nestabilitu a predstavovať tak vysoké riziko pre obchodných partnerov (2).

Minimálny základný kapitál s.r.o. zakladanej v Slovenskej republike je 5 000,- Eur. Je druhým najnižším základným kapitálom v porovnávaných obchodných spoločnostiach a pri rozložení na viaceré vklady nepredstavuje veľkú finančnú záťaž pre jednotlivých zakladateľov. Obchodná spoločnosť s takto vysokým základným kapitálom pôsobí pre obchodných partnerov stabilnejšie. Základný kapitál pozostáva z vkladov spoločníkov. Minimálny vklad je určený výškou 750,- Eur. Minimálne polovica základného kapitálu musí byť splatená (prípadne splatená a vložená), aby mohlo dôjsť k podaniu návrhu na zápis do obchodného registru. Pričom spoločníci musia splatiť svoje peňažné vklady

v minimálne 30% výši. Nevýhodou zakladania s.r.o. jediným zakladateľom je zmena podmienok splatenia vkladu. Kým pri založení s.r.o. minimálne dvomi zakladateľmi nie je povinné splatiť celú výšku jednotlivých vkladov, jediný zakladateľ musí splatiť celú výšku základného kapitálu pred zápisom spoločnosti do obchodného registra (38).

Takmer dvojnásobne vyšší základný kapitál je požadovaný pri založení maďarskej k.f.t., a to 3 000 000,- HUF (v prepočte približne 9 575,- Eur). V porovnaní so s.r.o. založenými v Českej a Slovenskej republike, ide o pomerne vysoký základný kapitál, ktorý môže pôsobiť pre obchodných partnerov veľmi kladne. Pozitívom pre zakladateľov je možnosť postupného splatenia základného kapitálu. Aby mohla byť spoločnosť založená, musí byť minimálne 30 % základného kapitálu splatených (42).

Základný kapitál vo výške 35 000,- Eur, stanovený pre rakúsku GmbH, je najvyšším základným kapitálom pre porovnávané obchodné spoločnosti. Okrem najvyššieho základného kapitálu musia zakladatelia GmbH pred zápisom do obchodného registru splatiť najvyššiu pomernú časť z tohto kapitálu. Rakúsky zákon stanovuje splatenie minimálne polovice základného kapitálu. Založenie tejto spoločnosti môže byť teda finančne náročné a zakladatelia teda musia disponovať dostatočnými peňažnými alebo nepeňažnými zdrojmi na založenie GmbH. Na druhej strane však spoločnosť s vysokým základným kapitálom môže byť finančne stabilná a na svojich obchodných partnerov pôsobiť pozitívne (42).

Ďalšou obchodnou spoločnosťou, finančne náročnou na založenie, je aj GmbH zakladaná v Nemecku. S povinným základným kapitálom 25 000,- Eur, je spoločnosťou s druhým najvyšším základným kapitálom. Nemecký zákon ďalej stanovuje aj minimálnu výšku vkladu 100,- Eur. Výška povinného základného vkladu je naopak pomerne nízka. Podobne ako v Rakúsku aj v Nemecku zákon stanovuje splatenie minimálne 50 % zo základného kapitálu pred zápisom do obchodného registra (42).

5 VÝPOČET DAŇOVEJ POVINNOSTI

5.1 Výpočet daňovej povinnosti v Českej republike

Základom pre výpočet daňovej povinnosti právnickej osoby je určenie účtovného výsledku hospodárenia. Na základe podkladov z účtovníctva dosiahla spoločnosť ABC s.r.o. v roku 2015 výnosy vo výške 8 456 132,- Kč. Počas daného obdobia spoločnosti vznikli náklady v celkovej sume 7 370 006,- Kč. Účtovný výsledok hospodárenia je rozdielom týchto dvoch hodnôt, z toho vyplýva, že spoločnosť dosiahla v roku 2015 zisku vo výške 1 086 126,- Kč (32).

Pred samotným výpočtom daňovej povinnosti právnickej osoby musí byť účtovný výsledok hospodárenia transformovaný na základ dane z príjmu právnických osôb. V prvom kroku dochádza k úprave účtovného výsledku hospodárenia, čiže zisku 1 086 126,- Kč, na základe § 23 ZDP.

V prípade vybranej obchodnej spoločnosti sa jedná o nasledujúce položky:

- položky zvyšujúce výsledok hospodárenia:
 - náklady nepatriace medzi náklady definované § 24 ZDP:
 - náklady na reprezentáciu 6 945,- Kč,
 - poskytnuté dary 10 000,- Kč,
- položky znižujúce výsledok hospodárenia
 - kladný rozdiel medzi daňovými (180 313,- Kč) a účtovnými odpismi (159 911,- Kč) vo výške 20 402,- Kč.

Druhým krokom je odpočet odčítateľných položiek uvedených v § 34 ZDP. Spoločnosť ABC s.r.o. dosahovala v oboch predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach kladného výsledku hospodárenia, z tohto dôvodu jej nevzniká nárok na odpočet daňovej straty. V rokoch 2013 až 2015 spoločnosť nevyňaložila náklady na podporu výskumu a vývoja, ani na odborné vzdelávanie a taktiež neobstarala majetok slúžiaci k tomuto účelu. Na základe uvedeného spoločnosti nevznikol v roku 2015 nárok na odpočet žiadnej odčítateľnej položky.

Nasledujúcim možným spôsobom zníženia základu dane je odpočet poskytnutých darov. Tento odpočet musí spĺňať podľa § 20 ZDP dve základné podmienky: účelovosť a výšku poskytnutého daru. ABC s.r.o. darovala v roku 2015 charitatívnej organizácii dar

v hodnote 10 000,- Kč, ktorý splňa podmienku účelovosti. Výška tohto daru presahuje hodnotu 2 000,- Kč, ale zároveň nepresahuje 10 % upraveného základu dane (108 267,- Kč), na základe čoho môže byť odpočítaná celá hodnota poskytnutého daru.

K poslednej úprave základu dane dochádza jeho zaokrúhľením na dol, a to na celé tisíce. Na zaokrúhľený základ dane sa aplikuje odpovedajúca sadzba na základe § 21 ZDP. Sadzba 19 % je základnou sadzbou dane z príjmu právnických osôb. Výsledkom súčiny zaokrúhľeného základu dane a príslušnej sadzby dane je daň z príjmu právnických osôb. Výpočet dane z príjmu právnických osôb firmy je uvedený v tabuľke (Tab. č. 5).

Tab. č. 5: Výpočet dane z príjmu v Českej republike (Zdroj: vlastné spracovanie podľa (30))

Účtovný výsledok hospodárenia	1 086 126,- Kč
+ náklady na reprezentáciu	6 945,- Kč
+ poskytnuté dary	10 000,- Kč
- rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi	20 402,- Kč
- daňová strata	0,- Kč
- podpora výskumu a vývoja	0,- Kč
- podpora vzdelávania	0,- Kč
- odpočet bezúplatných plnení	10 000,- Kč
Upravený základ dane	1 072 669,- Kč
Zaokrúhľený základ dane	1 072 000,- Kč
Sadzba dane	19%
Daň	203 680,- Kč

Vypočítaná daň môže byť ďalej znížená zľavami na dani uvedenými v § 35 ZDP. Spoločnosť ABC s.r.o. v roku 2015 nezamestnávala žiadneho zamestnanca so zdravotným ani ťažším zdravotným postihnutím, preto nemá nárok na uplatnenie zľavy na dani. Výsledná daňová povinnosť spoločnosti ABC s.r.o. je v sume 203 680,- Kč.

Na základe nového výpočtu poslednej známej povinnosti dôjde k zmene plateniu záloh na daň. Zmení sa nielen výška záloh ale aj frekvencia ich platenia. V roku 2015 spoločnosť ABC s.r.o. platila polročné zálohy vo výške 56 848,- Kč. V roku 2016 bude platiť štvrťročné zálohy na daň a to vo výške 50 920,- Kč.

5.2 Výpočet daňovej povinnosti v Slovenskej republike

Východiskovým krokom, výpočtu daňovej povinnosti, obchodnej spoločnosti rezidentnej na Slovensku, je zistenie účtovného výsledku hospodárenia. Jeho výška sa zisťuje rovnako ako v predchádzajúcom prípade, ako rozdiel medzi výnosmi a nákladmi. S použitím rovnakých podkladov z účtovníctva, dosiahla spoločnosť ABC s.r.o. výnosov vo výške 8 456 132,- Kč a na ich získanie vynaložila náklady vo výške 7 370 006,- Kč. Výsledok hospodárenia je teda 1 086 126,- Kč. V prípade výpočtu daňovej povinnosti právnickej osobe rezidentnej v Slovenskej republike bude výpočet prevedený v Eurách. Základným prepočítavacím kurzom bude kurz Českej národnej banky z 31.12.2015 27,025 Kč/Eur. Výsledok hospodárenia za rok 2015 je po zaokrúhlení 40 189,68 Eur (32).

Na základe § 17 ZDPSK je nutné upraviť výsledok hospodárenia na základ dane. Pri tejto úprave sa výsledok hospodárenia zvyšuje alebo znižuje. Hlavnými položkami zvyšujúcimi výsledok hospodárenia sú náklady zahrňované do tohto výsledku ale podľa ZDPSK nie sú považované za daňové výdavky. V prípade vybranej spoločnosti sú to opäť výdavky na reprezentáciu vo výške 256,98 Eur a poskytnuté dary v celkovej čiastke 370,03 Eur.

Položku znižujúcou výsledok hospodárenia je rovnako ako v predchádzajúcom výpočte kladný rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi. Jej výška je však rozdielna, a to 593,30 Eur (16 034,- Kč). Kým účtovné odpisy zostávajú rovnaké, výška daňových odpisov je nižšia. Tabuľky daňových odpisov sú uvedené v prílohe (Príloha 1). Základným rozdielom pri výpočte daňových odpisov na základe ZDP a ZDPSK je zatriedenie obstaraného majetku. Podľa prílohy k ZDP patrí osobný automobil Škoda Octavia Combi aj Seat Ibiza do druhej odpisovej skupiny avšak podľa prílohy k ZDPSK patria oba tieto automobily do prvej odpisovej skupiny. Notebooky Lenovo patria v oboch prípadoch do prvej odpisovej skupiny. Okrem iného roztriedenia majetku je v ZDPSK uvedený aj rozdielny počet rokov odpisovania pre jednotlivé odpisové skupiny, iný spôsob výpočtu jednotlivých odpisov pre rovnomernú aj zrýchlenú metódu odpisovania, povinnosť uplatnenia iba pomernej časti odpisu v prvom roku odpisovania a možnosť aplikovania zrýchlenej metódy odpisovania iba pre druhú a tretiu odpisovú skupinu.

Základ dane môže byť ďalej upravený napríklad znížením zákonom stanovenou čístkou na základe poskytovania praktického vyučovania žiakov.

Od takto upraveného základu dane môže byť odpočítaná strata z minulých období. Spoločnosť ABC s.r.o. však v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach dosahovala zisku, na základe čoho jej nevzniká nárok na odpočet daňovej straty a nevzniká jej ani nárok na odpočet nákladov na výskum a vývoj, pretože nevytlačila žiadne náklady k tomuto účelu.

Základ dane sa po všetkých úpravách zaokrúhľuje na eurocenty nadol. Na základe § 15 ZDPSK sa použije sadzba 22 % platná pre určenie dane z príjmu právnických osôb. Súčinom základu dane a sadzby dane je vypočítaná daň z príjmu, ktorá sa taktiež zaokrúhľuje na Eurocenty nadol. Celý výpočet dane z príjmu právnických osôb je uvedený v tabuľke (Tab. č. 6).

Tab. č. 6: Výpočet dane z príjmu v Slovenskej republike (Zdroj: vlastné spracovanie)

Účtovný výsledok hospodárenia	40 189,68 Eur
+ náklady na reprezentáciu	256,98 Eur
+ poskytnuté dary	370,03 Eur
- rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi	593,30 Eur
- daňová strata	0,- Eur
- podpora výskumu a vývoja	0,- Eur
Upravený základ dane	40 223,39 Eur
Sadzba dane	22%
Daň	8 849,14 Eur

Okrem úpravy základu dane je možné taktiež znížiť aj vypočítanú daň. K tomuto zníženiu slúžia úľavy na dani. ABC s.r.o. nemá nárok ani na úľavu na dani pre príjemcov investičnej pomoci ani pre prijímateľa stimulov. Daň z príjmu teda zostáva nezmenená. Výška minimálnej dane, označenej ako daňová licencia, je pre ABC s.r.o. stanovená zákonom na 960,- Eur. Daňová licencia neprevyšuje vypočítanú daň a výslednou daňovou povinnosťou je daň vo výške 8 849,14 Eur (239 148,- Kč). Na nasledujúce zdaňovacie obdobie je obchodná spoločnosť povinná platiť štvrtročné zálohy na daň vo výške 2 212,29 Eur (približne 59 787,- Kč).

Z už zaplatenej dani z príjmu právnickej osoby môže byť poukázaná určitá časť ako finančný dar na účet prijímateľa, ktorý spĺňa podmienky stanovené § 50 ZDPSK. Spoločnosť ABC s.r.o. má nárok na poukávanie 2 % z už zaplatených 8 849,14 Eur na účet jedného alebo viacerých prijímateľov.

5.3 Výpočet daňovej povinnosti v Maďarskej republike

Výpočet základu dane právnickej osoby rezidentnej v Maďarsku pozostáva z úpravy výsledku hospodárenia vykazaného v účtovníctve na základe položiek zvyšujúcich a znižujúcich výsledok hospodárenia a aplikovaním odčítateľných položiek. Účtovný výsledok hospodárenia a ostatné položky použité pri výpočte budú prevedené na forinty kurzom Českej národnej banky k 31.12.2015 8,557 Kč/ 100 HUF. Na základe tohto prepočtu spoločnosť ABC s.r.o. v roku 2015 dosiahla zisku vo výške 12 692 836,27 HUF (32).

K zvýšeniu výsledku hospodárenia dochádza pripočítaním nákladov neuznaných ako daňové náklady: náklady na reprezentáciu 81 161,62 HUF, poskytnuté dary 116 863,39 HUF a účtovné odpisy 1 868 774,10 HUF.

Naopak položkou znižujúcou výsledok hospodárenia sú daňové odpisy vypočítané metódou rovnomerných odpisov. Zákon stanovuje ročnú sadzbu pre osobné automobily 20 % na základe doby životnosti 5 rokov a pre notebooky je priradená 33% sadzba pri predpokladanej dobe životnosti 3 roky. Zákon ďalej neukladá povinnosť krátenia odpisu v prvom roku odpisovania. Pri použití daných sadzieb pre osobné automobily a notebooky sú stanovené daňové odpisy spoločnosti ABC s.r.o. za rok 2015 vo výške 1 980 273,46 HUF (Príloha 2).

V ďalšom kroku je možné uplatniť odčítateľné položky. Touto položkou je napríklad odpočet daňových strát vykazaných v predchádzajúcich obdobiach. Ďalšími odčítateľnými položkami môžu byť aj odpočet na odborne sa vzdelávajúceho žiaka, odpočet nákladov na výskum a vývoj alebo odpočet pri zamestnávaní zdravotne postihnutého zamestnanca, pri týchto odpočtoch je však nutné splniť predpísané podmienky odpočtu. Spoločnosť ABC s.r.o. nemá nárok na odpočet daňovej straty z minulých období ani na ostatné spomenuté odpočty. Má však nárok na odpočet z poskytnutých darov (116 863,39 HUF). Ako odčítateľnú položku je možné uplatniť 20 % z poskytnutých darov, ktoré splňujú podmienky stanovené zákonom. Dôležitým z pohľadu uznateľnosti nároku na odpočet je prijímateľ daru definovaný daňovým poriadkom. Dary poskytnuté ABC s.r.o. nemajú charakter permanentných a je teda možné odčítať iba 20 %. Odpočet z poskytnutých darov je vo výške 23 372,68 HUF.

Na takto upravený základ dane sa aplikuje sadzba dane. Pre základ dane nepresahujúci 500 mil. HUF je stanovená 10% sadzba dane. Základ dane prevyšujúci 500 mil. HUF je zdaňovaný sadzbou 19 %. Celý výpočet dane z príjmu právnických osôb je uvedený v tabuľke (Tab. č. 7).

Tab. č. 7: Výpočet dane z príjmu v Maďarskej republike (Zdroj: vlastné spracovanie)

Účtovný výsledok hospodárenia	12 692 836,27 HUF
+ náklady na reprezentáciu	81 161,62 HUF
+ poskytnuté dary	116 863,39 HUF
+ účtovné odpisy	1 868 774,10 HUF
- daňové odpisy	1 980 273,46 HUF
- daňová strata	0,- HUF
- 20 % odpočet darov	23 372,68 HUF
Upravený základ dane	12 755 989,24 HUF
Sadzba dane do 500 mil. HUF	10%
Daň	1 275 598,93 HUF
Sadzba dane nad 500 mil. HUF	19%
Daň	0,- HUF

Z vypočítanej dane sa ďalej určujú zálohy na daň pre ďalšie obdobie. Vypočítaná daň nepresahuje výšku 5 mil. HUF, z čoho vyplýva povinnosť platiť kvartálne zálohy vo výške 318 899,73 HUF.

Okrem dane z príjmu právnických osôb musí spoločnosť ABC s.r.o. zaplatiť aj lokálnu daň. Základom tejto dane sú čisté príjmy spoločnosti. Sadzba lokálnej dane závisí na rozhodnutí obce, v ktorej má daná spoločnosť sídlo. Lokálna daň sa teda rovná súčinu čistých príjmov 14 906 649,53 HUF a použitej sadzby 1,5 % vo výške 223 599,74 HUF.

5.4 Výpočet daňovej povinnosti v Rakúskej republike

Pred výpočtom samotnej daňovej povinnosti je nutné zistiť základ dane. Základ dane sa určuje na základe účtovného výsledku hospodárenia. Ten je nutné upraviť podľa zákona o dani z príjmu právnických osôb a zákona o dani z príjmu platných v Rakúskej republike. Výpočet daňovej povinnosti právnickej osoby rezidentnej v Rakúskej republike bude prevedený s použitím podkladov z účtovníctva spoločnosti ABC s.r.o. a jednotlivé položky budú prepočítané kurzom Českej národnej banky z 31.12.2015

27,025 Kč/Eur. Po prepočte je účtovný výsledok stanovený ako zisk vo výške 40 189,68 Eur (32).

Prvou úpravou výsledku hospodárenia je pripočítanie položiek zvyšujúcich základ dane napríklad o položky stanovené v účtovníctve ako náklad, avšak podľa zákona o dani z príjmov tieto náklady nie sú považované za daňovo uznateľné náklady. V účtovníctve spoločnosti ABC s.r.o. sú takýmito nákladmi náklady na reprezentáciu vo výške 256,98 Eur a poskytnuté dary vo výške 370,03 Eur.

Ďalšou položkou, ktorá ovplyvňuje výšku základu dane, je rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi. Daňové odpisy sú vypočítané metódou rovnomerných odpisov a ich výška je určená dobou predpokladanej životnosti, ktorá však nie je pre jednotlivé druhy definovaná. Pri výpočte daňových odpisov majetku spoločnosti ABC s.r.o. je použitá u osobných automobilov doba životnosti 6 rokov a u notebookov 3 roky. Ďalším obmedzením pri výpočtoch odpisov je podmienka uplatniteľnosti odpisov v prvom roku, aby mohol byť uplatnení celý odpis musí byť majetok obstaraný do 30. júna príslušného roku. Na základe stanovených podmienok výpočtu daňových odpisov je výška daňových odpisov spoločnosti ABC s.r.o. za rok 2015 stanovená na 5 514,38 Eur (Príloha 3) a rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi je pripočítateľnou položkou vo výške 402,78 Eur.

K zníženiu základu dane spoločnosti ABC s.r.o. v roku 2015 na základe položiek znižujúcich základ dane nedochádza ale dochádza k nemu na základe odpočítateľnej položky. Touto položkou sú poskytnuté dary. Nárok na ich odpočet je podmienený príjemcom daru. Pri predpoklade, že dar poskytnutý ABC s.r.o. túto podmienku splňuje je teda dar vo výške 370,03 Eur odčítateľnou položkou.

Posledným krokom pri úprave účtovného výsledku hospodárenia na základ dane z príjmu je odpočet daňových strát z predchádzajúcich období. Bez vykázaných strát v minulých obdobiach nemá ABC s.r.o. nárok na tento odpočet a jej základ dane sa už neznižuje.

Po výpočte základu dane sa aplikuje sadzba dane z príjmu právnických osôb 25 %. Výsledkom súčinom základu dane a sadzby dane je výsledná daň vo výške 10 212,36 Eur. Celý výpočet dane z príjmu právnických osôb je uvedený v tabuľke (Tab. č. 8).

Tab. č. 8: Výpočet dane z príjmu v Rakúskej republike (Zdroj: vlastné spracovanie)

Účtovný výsledok hospodárenia	40 189,68 Eur
+ náklady na reprezentáciu	256,98 Eur
+ poskytnuté dary	370,03 Eur
+ rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi	402,78 Eur
- odpočet darov	370,03 Eur
- daňová strata	0,- Eur
Upravený základ dane	40 849,44 Eur
Daň z príjmu právnických osôb sadzba	25%
Daň z príjmu právnických osôb	10 212,36 Eur

Právnické osoby zdaňujúce svoje príjmy v Rakúsku sú povinné platiť minimálnu daň z príjmu právnických osôb. Pre právnu formu GmbH je stanovená minimálna daň vo výške 1 750,- Eur ročne. Výpočet daňovej povinnosti ABC s.r.o. prevyšuje minimálnu daň na základe čoho daňová povinnosť ABC s.r.o. zostáva nezmenená a to vo výške 10 212,36 Eur.

Zálohy na daň pre nasledujúce obdobie sú vo výške jednej štvrtiny z poslednej známej daňovej povinnosti. ABC s.r.o. je povinná zaplatiť kvartálne zálohy na daň vo výške 2 553,09 Eur.

5.5 Výpočet daňovej povinnosti v Spolkovej republike Nemecko

Základ dane z príjmu právnickej osoby rezidentnej v Nemecku je upravený účtovný výsledok hospodárenia. Z predchádzajúcich kapitol budú opäť k výpočtu účtovného výsledku hospodárenia slúžiť výnosy a náklady vykázané v účtovníctve spoločnosti ABC s.r.o., a to konkrétne, po prepočte kurzom Českej národnej banky z 31.12.2015 27,025 Kč/Eur, výnosy vo výške 312 900,35 Eur a náklady 272 710,67 Eur. Ich rozdiel sa rovná výsledku hospodárenia v sume 40 189,68 Eur (32).

Výsledok hospodárenia je v prvom kroku upravovaný na základe položiek, ktoré ho zvyšujú alebo znižujú. Zvýšenie nastáva napríklad pripočítaným vybraných nákladových položiek vykázaných účtovníctve avšak neuplatniteľných ako daňový náklad. Zníženie zisku, prípadne straty, môže nastať napríklad odpočítaným príjmov oslobodených od dane z príjmu právnických osôb.

Úprava zisku spoločnosti ABC s.r.o. pozostáva z jeho navýšenia o daňovo neuznatelné náklady: náklady na reprezentáciu 256,98 Eur a poskytnuté dary 370,03 Eur. Ďalšou položkou zvyšujúcou výsledok hospodárenia je záporný rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi vo výške 905,27 Eur (24 465,- Kč). Výška odpisu je závislá na dobe použiteľnosti uvedenej v AfA tabuľkách vydávaných Ministerstvom financií Spolkovej republiky Nemecko. Osobné automobily, patriace do majetku spoločnosti, majú uvedenú životnosť 6 rokov, pre notebooky sú určené 3 roky. Zákon ďalej stanovuje nutnosť krátenia odpisu v prvom roku odpisovania. V tomto roku je povinné zohľadnenie okamžiku obstarania majetku a odpis majetku je uplatňovaný od mesiaca obstarania daného majetku. Výpočet daňových odpisov je uvedený v prílohe (Príloha 4). ABC s.r.o. v roku 2015 nevykazuje žiadne príjmy oslobodené od dane z príjmu právnických osôb a nemá ani nárok na zníženie zisku na základe položiek znižujúcich výsledok hospodárenia (26).

Poskytnuté dary, ktoré boli daňovo neuznatelnými nákladmi a zároveň položkou zvyšujúcou zisk, môžu byť po splnení zákonom stanovených podmienok odčítateľnou položkou. Podmienkou odpočtu je účelovosť poskytnutých darov, nemecký daňový poriadok presne definuje k akým účelom musia byť dané dary vynaložené. Pre tieto dary je stanovená maximálna hranica ich odpočtu, a to vo výške 20 % príjmov právnickej osoby. Dar poskytnutý ABC s.r.o. vo výške 370,03 Eur splňuje podmienku účelovosti a zároveň jeho výška je nižšia ako 20 % príjmov, na základe čoho vzniká obchodnej spoločnosti nárok na odčítateľnú položku.

V poslednom kroku je možné využiť odpočet daňovej straty vzniknutej v minulých obdobiach. ABC s.r.o. nemá nárok na odpočet straty z minulých období, pretože v rokoch 2013 a 2014 zisku.

Základná sadzba dane z príjmu právnických osôb v Nemecku je 15 %. K dani z príjmu je nutné dopočítať aj 5,5% solidárny príplatok, ktorého základom je práve vypočítaná daň z príjmu. Ďalšou povinnou daňou je obchodná daň. Jej základom je základ dane z príjmu. Pri výpočte tejto dane je použitá 14% sadzba pozostávajúca z federálnej sadzby 3,5 % a násobiteľa 400 %. V tabuľke (Tab. č. 9) je uvedený výpočet dane z príjmu právnických osôb vrátane výpočtu solidárneho príplatku a obchodnej dane.

Tab. č. 9: Výpočet dane z príjmu v Spolkovej republike Nemecko (Zdroj: vlastné spracovanie)

Účtovný výsledok hospodárenia	40 189,68 Eur
+ náklady na reprezentáciu	256,98 Eur
+ poskytnuté dary	370,03 Eur
+ rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi	905,27 Eur
- odpočet darov	370,03 Eur
- daňová strata	0,- Eur
Upravený základ dane	41 351,93 Eur
Daň z príjmu právnických osôb sadzba	15%
Daň z príjmu právnických osôb	6 202,79 Eur
Solidárny príplatok v %	5,5%
Solidárny príplatok	341,15 Eur
Obchodná daň sadzba	14,00%
Obchodná daň	5 789,27 Eur

Predpis budúcich záloh stanoví finančný úrad vydaním platobného výmeru. Pri ich určovaní vychádza z poslednej známej povinnosti subjektu dane a frekvencia ich platenia je kvartálna.

5.6 Výpočet daňovej povinnosti materskej spoločnosti rezidentnej v ČR s dcérskou spoločnosťou rezidentnou vo vybranom štáte

Okrem presunu sídla spoločnosti môže spoločnosť ABC s.r.o. na optimalizáciu svojej daňovej povinnosti založiť v jednom z vybraných štátoch dcérsku spoločnosť, z ktorej jej budú vyplácané dividendy. Jednotlivé príklady sú založené na týchto skutočnostiach:

- účasť materskej spoločnosti v dcérskej je 100 % a trvá viac ako 12 mesiacov,
- materská spoločnosť dosahuje 70 % z pôvodného zisku a aj jej základ dane je na úrovni 70 % pôvodného základu dane, dcérska spoločnosť dosahuje 30 % v oboch prípadoch,
- dcérska spoločnosť vypláca materskej spoločnosti dividendy vo výške 30 % z čistého zisku,
- všetky výpočty sú uvedené v mene Kč.

Pri rešpektovaní uvedených skutočností dosahovala materská spoločnosť rezidentná v Českej republike účtovného výsledku hospodárenia 760 288,- Kč. Jeho úpravou vznikol

zaokrúhlený základ dane vo výške 750 000,- Kč. Sadzba dane z príjmu právnických osôb uplatňovaná v Českej republike je 19 %. Výsledkom súčinu základu dane a sadzby dane je daň vo výške 142 500,- Kč.

Účtovným výsledkom hospodárenia dcérskej spoločnosti je zisk vo výške 325 838,- Kč. Ak by bola dcérska spoločnosť rezidentnou spoločnosťou Slovenskej republiky jej základ dane by dosahoval 326 111,- Kč. Sadzbou dane z príjmu právnických osôb Slovenskej republiky je 22 %. Daň z príjmu dcérskej spoločnosti je teda 71 744,- Kč a čistý zisk spoločnosti je 254 093 Kč. Dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou rezidentnou v Slovenskej republike sú oslobodené od dane. Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretá medzi Českou a Slovenskou republikou uvádza možnosť zdanenia dividend v štáte zdroja v maximálnej výške 5 %. Podľa zákona o dani z príjmu ČR sú dividendy vyplácané materskej spoločnosti oslobodené od dane z príjmu. Na základe uvedeného vyplatí dcérska spoločnosť dividendu vo výške 76 228,- Kč oslobodenú od dane z príjmu v oboch krajinách bez zrazenia dane (43).

Dcérska spoločnosť rezidentná v Maďarsku by dosahovala rovnakého účtovného výsledku hospodárenia 325 838,- Kč avšak základ dane by bol 327 459,- Kč. Tento základ dane neprevyšuje hranicu 500 mil. HUF a príslušnou sadzbou je sadzba 10 %. Daň z príjmu dcérskej spoločnosti je 32 746,- Kč a po jej odpočte spoločnosť dosiahla čistý zisk 293 092,-. Dcérska spoločnosť musí okrem dane z príjmu zaplatiť ešte lokálnu daň vo výške 5 740,- Kč. Dividendy vyplácané korporáciám sú v Maďarsku oslobodené od dane z príjmu. Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Českou a Maďarskou republikou povoľuje zdanenie dividend vyplácaných materskej spoločnosti zdaníť v štáte zdroja do maximálnej výšky 5 %. V Českej republike sú tieto dividendy oslobodené od dane z príjmu. Maďarská dcérska spoločnosť vyplatí dividendy v plnej výške 87 910,- Kč bez zrazenia zrážky dane (43).

K dcérskej spoločnosti v Rakúsku pripadá základ dane z príjmu právnických osôb na 331 187,- Kč. Sadzbou tejto dane je 25 % s výslednou daňovou povinnosťou 82 797,- Kč. Po odpočítaní dane od zisku pred zdanením dosiahla dcérska spoločnosť čistého zisku vo výške 243 041,- Kč. Dividendy vyplácané rakúskou rezidentnou spoločnosťou podliehajú zrážkovej dani 25 %. Pri ich vyplácaní materskej spoločnosti rezidentnej v Českej republike je nutné zohľadniť Zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia podpísanú medzi

Českou a Rakúskou republikou. Zmluva uvádza možnosť zdanenia v štáte zdroja podľa predpisov daného štátu s výhradou zdanenia v maximálnej výške 10 %. Z dividendy dcérska spoločnosť zrazí a odvedie daň vo výške 10 % (7 291,- Kč) pred jej vyplatením materskej spoločnosti. Ak by vyplatená dividendu podliehala zdaneniu v Českej republike, bola by predmetom samostatného základu dane a vypočítaná daň by mohla byť započítaná metódou prostého zápočtu, na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. V Českej republike je ale tento príjem oslobodený od dane z príjmu takže k tomuto zápočtu nedôjde. Materská spoločnosť obdrží dividendu vo výške 65 621,- Kč (43).

Poslednou zvažovanou dcérskou spoločnosťou je dcérska spoločnosť rezidentná v Nemecku. Jej základ dane z príjmu právnických osôb je 335 261,- Kč a sadzba dane vrátane solidárneho zvýšenia je 15,825 %. Ich súčinom je výsledná daňová povinnosť dcérskej spoločnosti vo výške 53 055,- Kč. Okrem tejto dane je povinná zaplatiť aj obchodnú daň vo výške 46 937,- Kč. Čistý zisk po odpočte dane z príjmu právnických osôb je 272 783,- Kč. V Nemecku je na vyplácané dividendy uvalovaná zrážková daň spolu so solidárnym príplatkom. Výška tejto sadzby je 26,375 %. Zdanenie dividend vyplatených českej materskej spoločnosti je ďalej podmienené Zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi Českou republikou a Spolkovou republikou Nemecko. Tá obmedzuje toto zdanenie maximálne do výšky 5 % z hrubej čiastky dividend. Nemecká dcérska spoločnosť zrazí a odvedie zrážkovú daň vo výške 4 092,- Kč, odpovedajúcej 5 % z hrubej čiastky dividend. Česká materská spoločnosť obdrží dividendu vo výške 77 743,- Kč, ktorá ako príjem daňového rezidenta Českej republiky je príjmom oslobodeným od dane z príjmu. Ak by bol tento príjem predmetom samostatného základu dane, mohlo by dôjsť k zápočtu tuzemskej daňovej povinnosti z tohto základu dane s daňou zaplatenou v Nemecku metódou prostého zápočtu (43).

5.7 Výpočet daňovej povinnosti materskej spoločnosti rezidentnej vo vybranom štáte s dcérskou spoločnosťou rezidentnou v ČR

Optimalizácia daňovej povinnosti ABC s.r.o. môže byť prevedená aj prostredníctvom presunutia sídla už existujúcej spoločnosti do jednej z vybraných krajín a vytvorenie

dcérskej spoločnosti v Českej republike. Nasledujúce výpočty sú založené na rovnakých skutočnostiach ako v predchádzajúcej kapitole:

- účasť materskej spoločnosti v dcérskej je 100 % a trvá viac ako 12 mesiacov,
- materská spoločnosť dosahuje 70 % z pôvodného zisku a aj jej základ dane je na úrovni 70 % pôvodného základu dane, dcérska spoločnosť dosahuje 30 % v oboch prípadoch,
- dcérska spoločnosť vypláca materskej spoločnosti dividendy vo výške 30 % z čistého zisku,
- všetky výpočty sú uvedené v mene Kč.

Na základe uvedeného dosahuje dcérska spoločnosť rezidentná v Českej republike účtovného výsledku hospodárenia 325 838,- Kč, ktorý sa po úpravách transformoval na zaokrúhlený základ dane vo výške 321 000,- Kč. Vypočítaná 19% daň z príjmu právnických osôb z tohto základu je 60 990,- Kč. Po odpočítaní dane z príjmu dosiahla dcérska spoločnosť v roku 2015 čistého zisku 264 848,- Kč. Dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti sú podľa českej legislatívy oslobodené od dane z príjmu. Dcérska spoločnosť vyplatí dividendy v sume 79 454,- Kč. Ak by boli dividendy predmetom dane z príjmu právnických osôb bolo by ich zdanenie ďalej podriadené zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia príjmov.

Materská spoločnosť rezidentná v Slovenskej republike dosiahla v roku 2015 výsledku hospodárenia 760 288,- Kč transformovaného na základ dane 760 926,- Kč. Z tohto základu bola vypočítaná daň z príjmu 167 404,- Kč v 22% sadzbe. Vyplatená dividenda od dcérskej spoločnosti je podľa slovenského zákona oslobodená od dane z príjmu právnických osôb. Materská spoločnosť zvýši svoj doterajší zisk 592 884,- Kč o vyplatené dividendy 79 454,- Kč na celkový zisk 672 338,- Kč za rok 2015.

V prípade materskej spoločnosti rezidentnej v Maďarsku, by spoločnosť dosahovala rovnakého účtovného zisku 760 288,- Kč. Transformáciou podľa maďarského zákona vykáže za rok 2015 základ dane z príjmu právnických osôb 764 071,- Kč. Tento základ dane pri prepočte na maďarské forinty neprevyšuje 500 mil. HUF a je zdaňovaný 10% sadzbou. Spoločnosť po znížení svojho účtovného zisku daňou z príjmu 76 407,- Kč dosiahla za rok 2015 čistého zisku 683 881,- Kč. Vyplatená dividenda, od dcérskej spoločnosti, nepodlieha zdaneniu daňou z príjmu ani v Maďarskej republike. Materská

spoločnosť zinkasuje dividendu v plnej výške 79 454,- Kč a zvýši svoj zisk na 763 335,- Kč. Maďarská spoločnosť je však povinná zaplatiť ešte lokálnu daň. Jej výška je určená súčinom základu dane, odpovedajúceho čistým príjmom, a sadzbou 1,5 %. Výsledkom tohto súčinu je daň 13 393,- Kč.

Pri presunutí sídla spoločnosti do Rakúska by materská spoločnosť dosiahla transformáciou účtovného zisku základ dane 772 769,- Kč. Platnou sadzbou dane z príjmu právnických osôb v Rakúsku je 25 %. Výsledkom súčinu základu dane a sadzby dane je daň z príjmu právnických osôb 193 192,- Kč. Okrem zisku vytvoreného na základe ekonomickej činnosti, materská spoločnosť dosiahla príjmy v podobe dividend od dcérskej spoločnosti. Tieto príjmy sú oslobodené od dane z príjmu v rámci Českej republiky ale pri posúdení príjmov v štáte rezidencie, podliehajú zdaneniu, konkrétne zrážkovej dani so sadzbou 25 %. Materská spoločnosť musí preto zdaňovať tieto príjmy daňou vo výške 19 864,- Kč. Ak by dividenda podliehala zdaneniu aj v štáte jej zdroja bolo by možný previesť prostý zápočet s rakúskou daňovou povinnosťou. Po odpočte zrážkovej dane 19 864,- Kč z hrubej čiastky dividend 79 454,- Kč materská spoločnosť zvýši svoj čistý zisk z 567 096,- Kč na 626 686,- Kč (43).

Posledným variantom je materská spoločnosť rezidentná v Spolkovej republike Nemecko. Jej základom dane z príjmu právnických osôb za rok 2015 je 782 275,- Kč. Pri výpočte dane z príjmu je použitá sadzba dane vrátane solidárneho príplatku vo výške 15,825 %. Výsledná daňová povinnosť nemeckej materskej spoločnosti je 123 795,- Kč. Ďalším príjmom pre materskú spoločnosť sú dividendy vyplatené dcérskou spoločnosťou. Tie podliehajú v Nemecku zrážkovej dani 25 % a taktiež solidárnemu príplatku 5,5 %. Po zdanení daňou v celkovej sadzbe 26,375 %, odpovedajúcej sume 20 956,- Kč, materská spoločnosť navýši svoj čistý zisk o 58 498,- Kč na 694 991,- Kč. Ak by daná dividenda podliehala zdaneniu aj v Českej republike, bola by k zamedzeniu jej dvojitého zdanenia aplikovaná metóda úplného vyňatia. Okrem dane z príjmu právnických osôb musí nemecká materská spoločnosť zaplatiť aj obchodnú daň. Jej základom je základ dane z príjmu právnických osôb. Výsledná obchodná daň, vo výške 109 519,- Kč, je súčinom základu dane a sadzby 14 %, pozostávajúcej z 3,5% federálnej sadzby a násobiteľa 400 % (43).

6 POROVNANIE VARIANT OPTIMALIZÁCIE ZDANENIA

V predchádzajúcej kapitole (Kapitola č. 5) boli uvedené výpočty jednotlivých variant optimalizácie zdanenia spoločnosti ABC s.r.o. vychádzajúce z účtovníctva roku 2015. Na základe týchto výpočtov bude následne prevedené ich porovnanie, pričom peňažné vyjadrenie jednotlivých položiek bude uvedené v tuzemskej mene. Porovnávanými skutočnosťami budú položky ovplyvňujúce výšku základu dane, odčítateľné položky, výška základu dane a daň z príjmu právnických osôb.

Položky zvyšujúce alebo znižujúce účtovný výsledok hospodárenia

Spoločnosť ABC s.r.o. rezidentná v Českej republike pri úprave účtovného výsledku hospodárenia na základ dane z príjmu právnických osôb navýšila svoj zisk o daňovo neuznatelné výdaje, konkrétne o náklady na reprezentáciu a poskytnuté dary, v celkovej výške 16 945,- Kč, a zároveň ho znížila o kladný rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi 20 402,- Kč. Pri premiestnení sídla spoločnosti do jedného z porovnávaných štátov, došlo by k rovnakému navýšeniu zisku o nedaňové náklady 16 945,- Kč. K odlišnosti úpravy základu dane dochádza na základe rozdielných výpočtov daňových odpisov. Pri rešpektovaní slovenského a maďarského zákona je rozdiel medzi odpismi položkou znižujúcou základ dane. Daňové odpisy vypočítané na základe nemeckého a rakúskeho zákona sú nižšie ako účtovné odpisy a sú položkou zvyšujúcou základ dane.

Položky odčítateľné od základu dane

K zníženiu základu dane pomocou odčítateľných položiek v zmysle § 34 zákona o dani z príjmu ČR, spoločnosti ABC s.r.o. v roku 2015 nevznikol nárok. Podobne ako český zákon povoľuje zníženie základu dane odčítaním daňových strát vykázaných v minulých obdobiach aj v ostatných štátoch povoľuje ich zákon takého zníženie, avšak časové obdobie uplatniteľnosti strát a ich výška sa v jednotlivých zákonoch líšia. Spoločnosť ABC s.r.o. za predchádzajúce obdobia vykazovala zisku a jej nárok na odpočet daňovej straty nie je možný v žiadnom z variantov a ani nespĺňa podmienky na uplatnenie inej odčítateľnej položky.

Zníženie základu dane na základe odpočtu bezúplatného plnenia

Za predpokladu splnenia podmienok nutných k odpočtu poskytnutého daru, môže spoločnosť ABC s.r.o. znížiť svoj základ dane o hodnotu poskytnutého bezúplatného

plnenia, v plnej výške 10 000,- Kč, v rámci zdanenia v Českej republike. Podobne je tento nárok priznaný aj vo variantoch jej rezidencie v Rakúsku a Nemecku. Maďarský zákon taktiež povoľuje zníženie základu dane o hodnotu poskytnutých darov. Tento odpočet je ale obmedzený na 20 % z poskytnutých darov, čomu odpovedá suma 2 000,- Kč. Jediným štátom nepovoľujúcim odpočet z poskytnutých darov je Slovenská republika. Zákon ale dáva možnosť právnickým osobám poukázať 1 % z dane z príjmu, ktorá však musí byť uhradená. Tento dar nie je považovaný za položku zvyšujúcu výsledok hospodárenia.

Základ dane a daň z príjmu právnických osôb

Po úpravách účtovného výsledku hospodárenia, podľa zákonov jednotlivých štátov, vzniká základ dane z príjmov právnických osôb. V tabuľke (Tab. č. 10) sú uvedené základy dane, sadzby dane a výsledná daň z príjmu právnických osôb priradené k vybraným štátom.

Tab. č. 10: Porovnanie základov dane a sadzieb (Zdroj: vlastné spracovanie)

Vybraný štát	Česká republika	Slovenská republika	Maďarská republika	Rakúska republika	Spolková republika Nemecko
Základ dane	1 072 000,- Kč	1 087 037,- Kč	1 091 530,- Kč	1 103 956,- Kč	1 117 536,- Kč
Sadzba	19%	22%	10%	25%	15,825%
Daň	203 680,- Kč	239 148,- Kč	109 153,- Kč	275 989,- Kč	176 850,- Kč

Spoločnosť rezidentná v Maďarskej republike je okrem dane z príjmu povinná zaplatiť lokálnu daň vo výške 19 133,- Kč. Nemecká spoločnosť musí zase zaplatiť obchodnú daň v sume 156 455,- Kč.

Z pohľadu optimalizácie daňového základu dane z príjmu právnických osôb by spoločnosť ABC s.r.o. dosahovala najnižšieho základu dane pri zdaňovaní svojho príjmu na území Českej republiky. Ak by spoločnosť neposkytla dar, ktorý je nedaňovým nákladom, ale podľa slovenského zákona nie je odčítateľnou položkou, bol by základ dane zdaňovaný na Slovensku porovnateľným s doterajším základom dane. Výšku výslednej daňovej povinnosti ovplyvňuje aj sadzba dane. Jednoznačne najnižšou sadzbou dane z príjmu právnických osôb je sadzba stanovená v Maďarsku. Je však nutné podotknúť, že sadzba 10 % môže byť použitá len do určitej výšky základu dane a prevyšujúca časť základu dane je zdaňovaná sadzbou 19 % a pri umiestnení sídla právnickej osoby na územie Maďarskej republiky, je právnická osoba ďalej povinná

uhradiť lokálnu daň vo výške 19 133,- Kč. S prihliadnutím k výške lokálnej dani, zostáva aj naďalej alternatíva zdanenia príjmu na území Maďarskej republiky najvýhodnejšou alternatívou. Sadzba 15,825 % platná pre Spolkovú republiku Nemecko je druhou najnižšou sadzbou a z pohľadu výšky dane z príjmu právnických osôb je druhou najlepšou alternatívou. Ak ale zväžíme aj povinnosť obchodnej dane je výsledný daňový odvod za rok 2015 vo výške 333 305,- Kč, na základe čoho je zdanenie v Nemecku považované za najhoršiu alternatívu.

Okrem zdanenia celého zisku v jednom z uvedených štátov je ďalším variantom vytvorenie materskej a dcérskej spoločnosti, pričom vo výpočte vždy figurovala spoločnosť rezidentná v Českej republike, buď ako materská, alebo dcérska. Okrem porovnávania základu dane a celkovej dane zaplatenej za rok 2015, by mala spoločnosť ABC s.r.o. zväziť aj výšku základného kapitálu a náklady na založenie novej obchodnej spoločnosti. Z pohľadu výšky základného kapitálu je najvhodnejšou alternatívou založenia novej spoločnosti na území Českej republiky, kde pri jednom spoločníkovi je povinný minimálny základný kapitál 1,- Kč. Obchodnou spoločnosťou s vysokým základným kapitálom je GmbH založená v Rakúsku (945 785,- Kč) a v Nemecku (675 625,- Kč). Prijateľnejšími alternatívami sú založenie slovenskej s.r.o. so základným kapitálom 135 125,- Kč alebo maďarskej Kft. s minimálnym kapitálom 258 764,- Kč. Podľa podkladov z kapitoly (Kapitola č. 0) je najnákladnejšou obchodnou spoločnosťou pri založení rakúska GmbH s nákladmi v celkovej výške 75 670,- Kč. Naopak spoločnosťami s najnižšími nákladmi na založenie sú nemecká GmbH s nákladmi 8 297,- Kč a slovenská s.r.o. s nákladmi 8 364,- Kč. Náklady ostatných spoločností sú nasledovné: česká s.r.o. 11 000,- Kč a maďarská Kft. 22 926,- Kč.

V prípade materskej spoločnosti rezidentnej v Českej republike s dcérskou spoločnosťou rezidentnou v:

- Slovenskej republike je súčet základov dane z príjmu 1 076 111,- Kč zdanených daňou z príjmu 214 244,- Kč a vyplatená dividenda je oslobodená od dane,
- Maďarskej republike je základ dane celkom 1 077 459,- Kč s celkovou daňou z príjmu 175 246,- Kč s vyplácanou dividendou oslobodenou od dane,
- Rakúskej republike je celkový základ dane 1 081 187,- Kč a celková daň 232 588,- Kč vrátane zrážkovej dane zrazenej z vyplatenej dividendy,

- Spolkovej republike Nemecko vychádza celkový základ dane 1 085 261,- Kč a celková daň z príjmu právnických osôb spolu so zrážkovou daňou zrazenou dcérskou spoločnosťou pri vyplácaní dividendy je 199 647,- Kč.

Maďarská dcérska spoločnosť okrem dane z príjmu právnických osôb musí odvieť aj lokálnu daň 5 740,- Kč. Obdobnou povinnosťou je úhrada obchodnej dane vo výške 46 937,- Kč pre nemeckú dcérsku spoločnosť.

Druhým zvažovaným variantom bolo vytvorenie dcérskej spoločnosti na území Českej republiky s materskou spoločnosťou majúcou sídlo v jednom z vybraných štátov. Pri slovenskej materskej spoločnosti je celkový súčet základov daní 1 081 926,- Kč s celkovou daňou 228 394,- Kč. V prípade maďarskej matky sa súčet základov dane rovná 1 085 071,- Kč a základy podliehajú celkovej dani 137 397,- Kč. V oboch prípadoch sú vyplácané dividendy českou dcérskou spoločnosťou oslobodené od dane v štáte zdroja aj v štáte rezidencie materskej spoločnosti. Maďarská matka ale musí ešte zaplatiť lokálnu daň 13 393,- Kč. Dividendy vyplácané rakúskej a nemeckej materskej spoločnosti podliehajú zdaneniu na základe ich celosvetovej daňovej povinnosti. Súčtom základov dane z príjmu právnických osôb českej dcérskej a rakúskej materskej spoločnosti je 1 093 769,- Kč, ktorý je zdanení celkovou daňou z príjmu 274 046,- vrátane zrážkovej dane z dividendy. Nemecká matka a česká dcéra majú spoločný základ dane 1 103 275,- Kč. Súčtom ich daní z príjmov a zrážkovej dane z vyplatenej dividendy je celková daň 205 741,- Kč. Okrem dane z príjmu a zrážkovej dani podlieha základ dane nemeckej materskej spoločnosti aj obchodnej dani vo výške 109 519,- Kč.

Pri rozdelení aktuálnej spoločnosti na materskú a dcérsku spoločnosť je z uvedených možností najlepšiu alternatívou materská spoločnosť so sídlom v Maďarsku a dcérska spoločnosť v Českej republike, s najnižšou celkovou daňovou povinnosťou vrátane lokálnej dane vo výške 150 790,- Kč, oslobodenie vyplatenej dividendy od dane v oboch štátoch, nízke náklady na založenie a najnižší povinný minimálny základný kapitál potrebný na založenie novej dcérskej spoločnosti.

Porovnaním všetkých alternatív sa javí ako najlepšia možnosť presunutie sídla spoločnosti na územie Maďarskej republiky. Spoločnosť ABC s.r.o. by na základe tohto presunu zdaňovala svoj základ dane najnižšou sadzbou dane a vykázala by daňovú

povinnosť, ktorá je najnižšia zo všetkých možností. S touto alternatívou ale prichádza riziko straty tuzemských odberateľov, pre ktorých by v prípade presunu sídla spoločnosti, došlo k zvýšeniu cien poskytovaných služieb. S ohľadom na tuzemských odberateľov by som spoločnosti ABC s.r.o. odporučila presunutie sídla spoločnosti na územie Maďarskej republiky a založenie novej dcérskej spoločnosti na území Českej republiky. Pri tejto alternatíve dôjde nielen k zníženiu daňovej povinnosti, v porovnaní s aktuálnou situáciou približne o 50 000,- Kč ročne, ale aj k udržaniu doterajších tuzemských odberateľov.

ZÁVER

Moja práca bola zameraná na optimalizáciu zdanenia vybranej obchodnej spoločnosti. Vybranou právnickou osobou bola spoločnosť ABC s.r.o. zaoberajúca sa vývojom softwaru používaným v priemyselnej automatizácii. Vznikla v roku 2013 a už od začiatku svojho pôsobenia dosahovala kladného výsledku hospodárenia, ktorý musela zdaňovať. Na základe tejto skutočnosti som sa rozhodla svoju prácu venovať preskúmaniu možností optimalizácie zdanenia s využitím presunu sídla spoločnosti. Práca bola rozdelená na šesť hlavných kapitol.

Kapitola číslo jeden obsahovala základné pojmy definované Občianskym zákonníkom a Zákonom o obchodných korporáciách, zamerané predovšetkým na obchodné korporácie. Týmito pojmami boli napríklad vznik, zánik a transformácia obchodných spoločností, rozdelenie a charakteristika obchodných spoločností ale aj vymedzenie vzťahu medzi materskou a dcérskou spoločnosťou. Teoretické poznatky boli sprevádzané grafickým znázornením vývoju počtu právnických osôb v Českej republike.

Druhá kapitola bola venovaná rozboru zdaňovania právnických osôb rezidentných vo vybraných štátoch, významu medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a ich použiteľnosti. Vybranými krajinami boli: Česká republika, Maďarská republika, Rakúska republika, Spolková republika Nemecko a Slovenská republika. Rozbor zdaňovania právnických osôb bol zameraný hlavne na stanovenie základu dane z príjmu právnických osôb. Ďalšími dôležitými faktormi ovplyvňujúcimi výšku daňovej povinnosti právnickej osoby boli výška sadzby dane z príjmu právnických osôb a spôsob zdaňovania dividend.

Tretia kapitola obsahovala základné informácie a popisovala súčasný stav obchodnej spoločnosti ABC s.r.o. Sledovanými skutočnosťami boli napríklad dodávateľsko-odberateľské vzťahy, majetok spoločnosti alebo vývoj výsledku hospodárenia. Na základe vývoja výsledku hospodárenia bola viditeľná nutnosť optimalizácie daňovej povinnosti.

Vo štvrtej kapitole došlo k analýze nákladovosti založenia novej obchodnej spoločnosti typu spoločnosť s ručením obmedzeným vo vybraných štátoch a k porovnaní výšky

základných kapitálov týchto spoločností. Táto kapitola poslúžila ako dodatočný poklad k posudzovaniu alternatív pri zdaňovaní materskej a dcérskej spoločnosti.

Kapitola číslo päť sa skladala z praktických výpočtov jednotlivých daňových povinností založených na poznatkoch z teoretickej časti práce a boli prevádzané na základe podkladov z účtovníctva vybranej obchodnej spoločnosti. Okrem výpočtov daňových povinností právnickej osoby pri rezidencií v jednom z vybraných štátov obsahovala kapitola aj alternatívy s rozdelením obchodnej spoločnosti na materskú a dcérsku spoločnosť. Pri tomto rozdelení bola vždy jedna zo spoločností spoločnosťou rezidentnou v Českej republike.

Posledná kapitola bola venovaná porovnávaniu možných alternatív nielen z hľadiska výšky základu dane, sadzby dane a výslednej daňovej povinnosti, s prihliadnutím k lokálnej alebo obchodnej dani, ale aj z pohľadu položiek ovplyvňujúcich výšku výsledku hospodárenia pri transformácií na základ dane. Spomedzi alternatív, založených na presune sídla spoločnosti, bola jednoznačne najlepšiu možnosťou zdanenie príjmu v Maďarskej republike, kde je z vybraných štátov zákonom stanovená najnižšia sadzba dane z príjmu právnických osôb. Najvýhodnejšou alternatívou pri zdaňovaní materskej a dcérskej spoločnosti je rozdelenie aktuálnej spoločnosti na maďarskú materskú spoločnosť a českú dcérsku spoločnosť, pri ktorej bol najnižší celkový súčet vypočítaných daní a aj náklady na založenie a výška základného kapitálu novej českej dcérskej spoločnosti boli jedny z nižších v porovnaní s ostatnými možnosťami. S prihliadnutím k aktuálnemu stavu odberateľov, by mohol presun spoločnosti do Maďarskej republiky znížiť záujem českých odberateľov o služby poskytované spoločnosťou ABC s.r.o., a preto som odporučila alternatívu, k optimalizácii zdanenia právnickej osoby, založenú na presune sídla spoločnosti do Maďarskej republiky a založenie novej dcérskej spoločnosti v Českej republike, pri ktorej by došlo k zníženiu daňovej povinnosti o približne 50 000,- Kč.

ZOZNAM POUŽITÝCH ZDROJOV

- 1) Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník zo dňa 3. februára 2012.
- 2) Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodných korporáciách zo dňa 25. januára 2012.
- 3) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Ekonomické subjekty podle vybraných právních forem. *Vdb.czso.cz* [online]. [cit. 2016-01-17]. Dostupné z:
https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=ORG01&zo=N&z=T&f=TABULKA&verze=-1&nahled=N&sp=N&filtr=G~F_M~F_Z~F_R~F_P~S~_null_null_&katalog=30831
- 4) MARCELA FIANOVÁ. Založení společnosti s ručením omezeným. *Notarfianova.cz* [online]. © 2011 [cit. 2016-04-15]. Dostupné z:
<http://www.notarfianova.cz/agendy/?site=s1e0>
- 5) BRYCHTA, I., I. PILAŘOVÁ, J. VYCHOPEŇ a J. STROUHAL. *Dañ z příjmů 2015*. Praha : Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-738-6.
- 6) TOMÁŠ VOJTA MARSHI. Dlouhodobý finanční majetek - účtování & předkontace. *Uctovani.net* [online]. © 2010 - 2016 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z:
<http://www.uctovani.net/clanek.php?t=Dlouhodoby-financni-majetek-uctovani-predkontace&idc=64>
- 7) MANAGEMENTMANIA. Mateřská společnost. *Managementmania.com* [online]. © 2011-2013 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z:
<https://managementmania.com/cs/materska-spolecnost>
- 8) PELEC, V. *Daně z příjmů s komentářem 2015*. 15. aktualizované vydanie. Olomouc : ANAG, 2000. ISBN 978-80-7263-943-4.
- 9) ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Vznik a zánik ekonomických subjektů. *Vdb.czso.cz* [online]. [cit. 2016-01-17]. Dostupné z:
<https://vdb.czso.cz/vdbvo2/faces/cs/index.jsf?page=vystup-objekt&pvo=ORG09&zo=N&z=T&f=TABULKA&verze=->

1&nahled=N&sp=N&filtr=G~F_M~F_Z~F_R~F_P~_S~_null_null_&katalog=30831&str=v719

- 10) WOLTERS KLUWER ČR. Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob. *Danarionline.cz* [online]. © 2016 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickych-osob/>
- 11) SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3. vydanie. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2013. ISBN 978-80-7478-035-6.
- 12) CzechTrade. Platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. *BusinessInfo.cz* [online]. © 1997-2016 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/platne-smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni-7201.html>
- 13) NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydanie. Praha : Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-26-6.
- 14) ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 6. vydanie. Praha : Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-92-0.
- 15) WOLTERS KLUWER ČR. Zdaňování společností v Evropské unii Maďarsko. *Danarionline.cz* [online]. © 2016 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10300v13208-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-madarsko/>
- 16) RSM DTM. Adózás. *Doingbusinessinhungary.com* [online]. © 2016 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: <http://www.doingbusinessinhungary.com/adozas>
- 17) WOLTERS KLUWER. A társasági adóról és az osztalékadóról. *Net.jogtar.hu* [online]. © 2016 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: http://net.jogtar.hu/jr/gen/hjegy_doc.cgi?docid=99600081.TV
- 18) WOLTERS KLUWER ČR. Zdaňování společností v Evropské unii Rakousko. *Danarionline.cz* [online]. © 2016 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z:

- <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d29060v36259-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii/>
- 19) INFO.AT INTERNET. Einkommensteuergesetz. *Rechtsanwalt.at* [online].
[cit. 2016-04-20]. Dostupné z: <http://www.rechtsanwalt.at/gesetze/estg/>
 - 20) WKO. Körperschaftsteuer. *Wko.at* [online]. © 2016 [cit. 2016-04-20].
Dostupné z:
[https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Einkommensteuer-und-Koerperschaftsteuer/Koerperschaftsteuer/Koerperschaftsteuer_\(KOeSt\).html](https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Einkommensteuer-und-Koerperschaftsteuer/Koerperschaftsteuer/Koerperschaftsteuer_(KOeSt).html)
 - 21) ZAJÍČKOVÁ, M., R. BOHÁČ a I. VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha : Leges, 2012. ISBN 978-80-87576-21-2.
 - 22) WOLTERS KLUWER ČR. Zdaňování společností v Evropské unii Německo. *Danarionline.cz* [online]. © 2016 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z:
<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26003v34365-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii/>
 - 23) JURIS. Abgabenordnung. *Gesetze-im-internet.de* [online]. © 2016 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html
 - 24) JURIS. Körperschaftsteuergesetz. *Gesetze-im-internet.de* [online]. © 2016 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: http://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/
 - 25) JURIS. Einkommensteuergesetz. *Gesetze-im-internet.de* [online]. © 2016 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z: <http://www.gesetze-im-internet.de/estg/>
 - 26) BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. AfA-Tabellen. *Bundesfinanzministerium.de* [online]. [cit. 2016-04-20]. Dostupné z:
http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Stuerthemen/Betriebspruefung/AfA-Tabellen/afa-tabellen.html
 - 27) Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmov zo dňa 4. decembra 2003.

- 28) FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR. Právnické osoby. *Financnasprava.sk* [online]. © 2013 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby>
- 29) ABC. *Karty dlhodobého majektu*. Brno: ABC, 2015.
- 30) ABC. *Výkaz zisktov a strát v plnom rozsahu*. Brno: ABC, 2013.
- 31) ABC. *Výkaz zisktov a strát v plnom rozsahu*. Brno: ABC, 2014.
- 32) ABC. *Výkaz zisktov a strát v plnom rozsahu*. Brno: ABC, 2015.
- 33) Zákon č. 634/2004 Sb.. o správnych poplatcích zo dňa 26. novembra 2014.
- 34) Zákon č. 549/1991 Sb., o súdnych poplatcích zo dňa 5. decembra 1991.
- 35) Předpis č. 196/2001 Sb., notářsky tarif zo dňa 29. mája 2001.
- 36) Zákon č. 145/1995 Z.z., o správnych poplatkovch zo dňa 17. júla 1995.
- 37) Zákon č. 71/1992 Zb., o súdnych poplatkoch a poplatku za výpis z registra trestov zo dňa 17. marca 1992.
- 38) Zákon č. 513/1991 Zb., Obchodný zákonník zo dňa 18. decembra 1991.
- 39) SLOVAKBUSINESS. Maďarská spoločnosť. *Slovakbusiness.sk* [online]. © 2008-2014 [cit. 2016-04-17]. Dostupné z <http://www.slovakbusiness.sk/madarska-spolocnost-kft/>
- 40) SLOVAKBUSINESS. Rakúska spoločnosť. *Slovakbusiness.sk* [online]. © 2008-2014 [cit. 2016-04-17]. Dostupné z <http://www.slovakbusiness.sk/rakuska-spolocnost/>
- 41) CzechTrade. Pravidlá pro podnikání v Německu. *BusinessInfo.cz* [online]. © 1997-2016 [cit. 2016-04-17]. Dostupné z <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/pravidla-pro-podnikani-v-nemecku-93.html>
- 42) Česká účetní kancelář. Daňové sazby zemí EU. *Ceskaucetnikancelar.cz* [online]. [cit. 2016-04-17]. Dostupné z <http://www.ceskaucetnikancelar.cz/cs/danove-sazby-zemi-eu>

- 43) *Sbírka mezinárodních smluv: Česká republika*. Praha: Ministerstvo vnitra, 2000-2015. ISSN 1801-0393

ZOZNAM TABULIEK A GRAFOV

Zoznam tabuliek

Tab. č. 1: Odpisy Škoda Octavia Combi	37
Tab. č. 2: Odpisy notebook Lenovo	37
Tab. č. 3: Odpisy Seat Ibiza	37
Tab. č. 4: Odpisy notebook Lenovo 2	38
Tab. č. 5: Výpočet dane z príjmu v Českej republike	44
Tab. č. 6: Výpočet dane z príjmu v Slovenskej republike	46
Tab. č. 7: Výpočet dane z príjmu v Maďarskej republike	48
Tab. č. 8: Výpočet dane z príjmu v Rakúskej republike	50
Tab. č. 9: Výpočet dane z príjmu v Spolkovej republike Nemecko	52
Tab. č. 10: Porovnanie základov dane a sadzieb.....	58

Zoznam grafov

Graf č. 1: Vývoj počtu obchodných spoločností v ČR.....	14
Graf č. 2: Vývoj počtu vzniknutých a zaniknutých PO.....	17
Graf č. 3: Vývoj základnej sadzby dane	21
Graf č. 4: Vývoj výsledku hospodárenia a dane z príjmu	35
Graf č. 5: Vývoj výnosov a nákladov.....	36

ZOZNAM SKRATIEK

AG	Aktiengesellschaft
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH i. G.	GmbH in Gründung
Kft.	Korlátolt felelősségű társaság
PLC	Programmable Logic Controller
s.r.o.	spoločnosť s ručením obmedzeným
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPSK	Zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmov
ZK	základný kapitál
Zrt.	Zártkörűen Működő Részvénytársaság

ZOZNAM PRÍLOH

- Príloha 1 Daňové odpisy v Slovenskej republike
- Príloha 2 Daňové odpisy v Maďarskej republike
- Príloha 3 Daňové odpisy v Rakúskej republike
- Príloha 4 Daňové odpisy v Spolkovej republike Nemecko

Príloha 1: Daňové odpisy v Slovenskej republike

Osobný automobil Škoda Octavia Combi (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2013	397 520,- Kč	99 380,- Kč	298 140,- Kč	99 380,- Kč
2014	397 520,- Kč	99 380,- Kč	198 760,- Kč	198 760,- Kč
2015	397 520,- Kč	99 380,- Kč	99 380,- Kč	298 140,- Kč
2016	397 520,- Kč	99 380,- Kč	0,- Kč	397 520,- Kč

Notebook Lenovo (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2013	45 364,- Kč	11 341,- Kč	34 023,- Kč	11 341,- Kč
2014	45 364,- Kč	11 341,- Kč	22 682,- Kč	22 682,- Kč
2015	45 364,- Kč	11 341,- Kč	11 341,- Kč	34 023,- Kč
2016	45 364,- Kč	11 341,- Kč	0,- Kč	45 364,- Kč

Osobný automobil Seat Ibiza (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2015	215 289,- Kč	49 338,- Kč	165 951,- Kč	49 338,- Kč
2016	215 289,- Kč	53 823,- Kč	112 128,- Kč	103 161,- Kč
2017	215 289,- Kč	53 823,- Kč	58 305,- Kč	156 984,- Kč
2018	215 289,- Kč	53 823,- Kč	4 482,- Kč	210 807,- Kč
2019	215 289,- Kč	4 482,- Kč	0,- Kč	215 289,- Kč

Notebook Lenovo (2 kusy) (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2015	47 654,- Kč	7 943,- Kč	39 711,- Kč	7 943,- Kč
2016	47 654,- Kč	11 914,- Kč	27 797,- Kč	19 857,- Kč
2017	47 654,- Kč	11 914,- Kč	15 883,- Kč	31 771,- Kč
2018	47 654,- Kč	11 912,- Kč	3 971,- Kč	43 683,- Kč
2019	47 654,- Kč	3 971,- Kč	0,- Kč	47 654,- Kč

Príloha 2: Daňové odpisy v Maďarskej republike

Osobný automobil Škoda Octavia Combi (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2013	397 520,- Kč	79 504,- Kč	318 016,- Kč	79 504,- Kč
2014	397 520,- Kč	79 504,- Kč	238 512,- Kč	159 008,- Kč
2015	397 520,- Kč	79 504,- Kč	159 008,- Kč	238 512,- Kč
2016	397 520,- Kč	79 504,- Kč	79 504,- Kč	318 016,- Kč
2017	397 520,- Kč	79 504,- Kč	0,- Kč	397 520,- Kč

Notebook Lenovo (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2013	45 364,- Kč	15 122,- Kč	30 242,- Kč	15 122,- Kč
2014	45 364,- Kč	15 122,- Kč	15 120,- Kč	30 244,- Kč
2015	45 364,- Kč	15 120,- Kč	0,- Kč	45 364,- Kč

Osobný automobil Seat Ibiza (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2015	215 289,- Kč	43 058,- Kč	172 231,- Kč	43 058,- Kč
2016	215 289,- Kč	43 058,- Kč	129 173,- Kč	86 116,- Kč
2017	215 289,- Kč	43 058,- Kč	86 115,- Kč	129 174,- Kč
2018	215 289,- Kč	43 058,- Kč	43 057,- Kč	172 232,- Kč
2019	215 289,- Kč	43 057,- Kč	0,- Kč	215 289,- Kč

Notebook Lenovo (2 kusy) (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2015	47 654,- Kč	15 885,- Kč	31 769,- Kč	15 885,- Kč
2016	47 654,- Kč	15 885,- Kč	15 884,- Kč	31 770,- Kč
2017	47 654,- Kč	15 884,- Kč	0,- Kč	47 654,- Kč

Príloha 3: Daňové odpisy v Rakúskej republike

Osobný automobil Škoda Octavia Combi (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2013	397 520,- Kč	66 254,- Kč	331 266,- Kč	66 254,- Kč
2014	397 520,- Kč	66 254,- Kč	265 012,- Kč	132 508,- Kč
2015	397 520,- Kč	66 254,- Kč	198 758,- Kč	198 762,- Kč
2016	397 520,- Kč	66 254,- Kč	132 504,- Kč	265 016,- Kč
2017	397 520,- Kč	66 254,- Kč	66 250,- Kč	331 270,- Kč
2018	397 520,- Kč	66 250,- Kč	0,- Kč	397 520,- Kč

Notebook Lenovo (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2013	45 364,- Kč	15 122,- Kč	30 242,- Kč	15 122,- Kč
2014	45 364,- Kč	15 122,- Kč	15 120,- Kč	30 244,- Kč
2015	45 364,- Kč	15 120,- Kč	0,- Kč	45 364,- Kč

Osobný automobil Seat Ibiza (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2015	215 289,- Kč	35 882,- Kč	179 407,- Kč	35 882,- Kč
2016	215 289,- Kč	35 882,- Kč	143 525,- Kč	71 764,- Kč
2017	215 289,- Kč	35 882,- Kč	107 643,- Kč	107 646,- Kč
2018	215 289,- Kč	35 882,- Kč	71 761,- Kč	143 528,- Kč
2019	215 289,- Kč	35 882,- Kč	35 879,- Kč	179 410,- Kč
2020	215 289,- Kč	35 879,- Kč	0,- Kč	215 289,- Kč

Notebook Lenovo (2 kusy) (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2015	47 654,- Kč	15 885,- Kč	31 769,- Kč	15 885,- Kč
2016	47 654,- Kč	15 885,- Kč	15 884,- Kč	31 770,- Kč
2017	47 654,- Kč	15 884,- Kč	0,- Kč	47 654,- Kč

Príloha 4: Daňové odpisy v Spolkovej republike Nemecko

Osobný automobil Škoda Octavia Combi (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2013	397 520,- Kč	66 254,- Kč	331 266,- Kč	66 254,- Kč
2014	397 520,- Kč	66 254,- Kč	265 012,- Kč	132 508,- Kč
2015	397 520,- Kč	66 254,- Kč	198 758,- Kč	198 762,- Kč
2016	397 520,- Kč	66 254,- Kč	132 504,- Kč	265 016,- Kč
2017	397 520,- Kč	66 254,- Kč	66 250,- Kč	331 270,- Kč
2018	397 520,- Kč	66 250,- Kč	0,- Kč	397 520,- Kč

Notebook Lenovo (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2013	45 364,- Kč	15 122,- Kč	30 242,- Kč	15 122,- Kč
2014	45 364,- Kč	15 122,- Kč	15 120,- Kč	30 244,- Kč
2015	45 364,- Kč	15 120,- Kč	0,- Kč	45 364,- Kč

Osobný automobil Seat Ibiza (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2015	215 289,- Kč	32 892,- Kč	182 397,- Kč	32 892,- Kč
2016	215 289,- Kč	35 882,- Kč	146 515,- Kč	68 774,- Kč
2017	215 289,- Kč	35 882,- Kč	110 633,- Kč	104 656,- Kč
2018	215 289,- Kč	35 882,- Kč	74 751,- Kč	140 538,- Kč
2019	215 289,- Kč	35 882,- Kč	38 869,- Kč	176 420,- Kč
2020	215 289,- Kč	35 882,- Kč	2 987,- Kč	212 302,- Kč
2021	215 289,- Kč	2 987,- Kč	0,- Kč	215 289,- Kč

Notebook Lenovo (2 kusy) (Zdroj: vlastné spracovanie)

Obdobie	Vstupná cena	Odpis	Zostatková cena	Oprávky
2015	47 654,- Kč	10 590,- Kč	37 064,- Kč	10 590,- Kč
2016	47 654,- Kč	15 885,- Kč	21 179,- Kč	26 475,- Kč
2017	47 654,- Kč	15 885,- Kč	5 294,- Kč	42 360,- Kč
2018	47 654,- Kč	5 294,- Kč	0,- Kč	47 654,- Kč