

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA**

Evidenčné číslo: 101006/I/2023/36069387448175364

**VYBRANÉ ASPEKTY ZDAŇOVANIA PRÁVNICKÝCH
OSÔB V EURÓPSKEJ ÚNII**

(Diplomová práca)

2023

Bc. Nina Jaklovská

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA**

**VYBRANÉ ASPEKTY ZDAŇOVANIA PRÁVNICKÝCH
OSÔB V EURÓPSKEJ ÚNII**

(Diplomová práca)

Študijný program: Financie a dane

Študijný odbor: Ekonómia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra financií

Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Jana Kušnírová, PhD.

Pod'akovanie

Chcela by som sa pod'akovať vedúcej práce, doc. Ing. Jane Kušnírovej, PhD., za odborné usmernenie, rady a pripomienky pri tvorbe diplomovej práce a v neposlednom rade za jej ochotu a čas.

Špeciálne pod'akovanie patrí môjmu manželovi, deťom, rodičom a najbližším za ich podporu.

Abstrakt

Cieľom záverečnej práce je preskúmať problematiku v oblasti zdaňovania právnických osôb v Nemecku v teoretickej aj v praktickej rovine. Prvá kapitola je venovaná teoretickému vymedzeniu vybraných aspektov týkajúcich sa zdaňovania právnických osôb v Nemecku. Okrem základných a vedľajších daňových techník načrtáva aj vybrané daňové a nedaňové náklady a ich vplyv na optimalizáciu základu dane. Sleduje tiež vývoj príjmov zo zdaňovania právnických osôb na území Nemecka. V ďalšej časti práce sa na základe modelového riešenia výpočtu základu dane a daňovej povinnosti právnickej osoby poukazuje na odlišnosti v nemeckom a slovenskom daňovom systéme, hodnotí výška daňového zaťaženia v týchto krajinách a identifikujú výhody, resp. nevýhody zdaňovania právnických osôb v Nemecku v porovnaní so Slovenskou republikou.

Abstract

The aim of the thesis is to examine the issues in the field of corporate taxation in Germany in both theoretical and practical terms. The first chapter is devoted to the theoretical definition of selected aspects related to corporate taxation in Germany. In addition to basic and ancillary tax techniques, it also outlines selected tax and non-tax costs and their impact on the optimisation of the tax base. It also traces the development of corporate taxation revenues in Germany. In the next part of the thesis, based on a model solution for the calculation of the tax base and tax liability of a legal entity, the differences in the German and Slovak tax systems are pointed out, the amount of the tax burden in these countries is evaluated, and the advantages and disadvantages of corporate taxation in Germany compared to the Slovak Republic are identified.

Kľúčové slová

právnická osoba, daň z príjmu, základ dane, daňová povinnosť, náklady

Key words

legal entity, income tax, tax base, tax liability, costs

Citácia

JAKLOVSKÁ, Nina: *Vybrané aspekty zdaňovania právnických osôb v Európskej únii.* – Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; Katedra financií. – Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Jana Kušnírová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2023.

Obsah

Úvod.....	10
1 Daň z príjmu právnických osôb v Nemecku.....	11
1.1 Subjekt dane z príjmov právnickej osoby	12
1.2 Základ dane z príjmov právnickej osoby	13
1.3 Sadzba dane z príjmov právnickej osoby.....	17
1.3.1 Solidárna prirážka	17
1.3.2 Živnostenská daň	17
1.4 Výpočet dane z príjmov právnických osôb	18
1.5 Oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb	18
1.6 Zdaňovacie obdobie a daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb	19
1.7 Platenie dane a preddavkov na daň z príjmov právnických osôb	20
1.8 Umorovanie daňovej straty	20
1.8.1 Model odloženia dane	20
1.9 Vybrané daňovo odpočítateľné a neodpočítateľné náklady.....	21
1.9.1 Výdavky na stravovanie zamestnancov	22
1.9.2 Cestovné náhrady za cestovanie medzi bydliskom a pracoviskom	23
1.9.3 Cestovné náhrady za cestovanie súvisiace s prácou	23
1.9.4 Výdavky na domácu kanceláriu.....	23
1.9.5 Investičné odpočty	24
1.9.6 Odpočet úrokových nákladov (bariéra úrokov)	24
1.9.7 Dary a členské príspevky	25
1.9.8 Odpisy majetku z dôvodu opotrebenia	25
1.9.9 Náklady súvisiace s motorovým vozidlom zaradeným v obchodnom majetku	26
1.9.10 Pohľadávky po lehote splatnosti	27
1.10 Príjmy z dane z príjmov právnických osôb v Nemecku	28

1.11	Príjmy z dane z príjmov právnických osôb v Slovenskej republike	31
2	Cieľ práce.....	33
3	Metodika práce a metódy skúmania	35
4	Daňové zaťaženie právnických osôb v Nemecku a v Slovenskej republike	36
4.1	Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Nemecku (2021).....	37
4.2	Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Slovenskej republike (2021).....	42
4.3	Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Nemecku (2020).....	45
4.4	Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Slovenskej republike (2020).....	47
4.5	Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Nemecku (2019).....	50
4.6	Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Slovenskej republike (2019).....	52
5	Záver	57
	Bibliografia	59

Tabuľky

Tabuľka 1 – Výpočet základu dane z príjmov právnických osôb	14
Tabuľka 2 – Výpočet dane z príjmov právnických osôb	18
Tabuľka 3 – Výkaz ziskov a strát (KZ s.r.o., 2021)	36
Tabuľka 4 – Výkaz ziskov a strát podľa nemeckého obchodného zákonníka HGB	38
Tabuľka 5 – Výpočet základu dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2021)	39
Tabuľka 6 – Výpočet dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2021)	41
Tabuľka 7 – Minimálna a maximálna výška živnostenskej dane (2021)	41
Tabuľka 8 – Výpočet základu dane v SR (KZ s.r.o., 2021)	42
Tabuľka 9 – Výpočet dane v SR (KZ s.r.o., 2021)	43
Tabuľka 10 – Porovnanie výsledku hospodárenia po zdanení (2021)	44
Tabuľka 11 – Výkaz ziskov a strát (KZ s.r.o., 2020)	44
Tabuľka 12 – Výpočet základu dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2020)	45
Tabuľka 13 – Výpočet dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2020)	46
Tabuľka 14 – Minimálna a maximálna výška živnostenskej dane (2020)	47
Tabuľka 15 – Výpočet základu dane v SR (KZ s.r.o., 2020)	47
Tabuľka 16 – Výpočet dane v SR (KZ s.r.o., 2020)	48
Tabuľka 17 – Porovnanie výsledku hospodárenia po zdanení (2020)	49
Tabuľka 18 – Výkaz ziskov a strát (KZ s.r.o., 2019)	49
Tabuľka 19 – Výpočet základu dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2019)	50
Tabuľka 20 – Výpočet dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2019)	52
Tabuľka 21 – Minimálna a maximálna výška živnostenskej dane (2019)	52
Tabuľka 22 – Výpočet základu dane v SR (KZ s.r.o., 2019)	52
Tabuľka 23 – Výpočet dane v SR (KZ s.r.o., 2019)	53

Tabuľka 24 – Porovnanie výsledku hospodárenia po zdanení (2019)	54
Tabuľka 25 – Porovnanie efektívnych sadzieb dane	54

Grafy

Graf 1 – Celkové daňové príjmy	29
Graf 2 – Príjmy z dane z príjmov právnických osôb a živnostenskej dane	30
Graf 3 – Podiel príjmov z dane z príjmov právnických osôb a živnostenskej dane na HDP	31
Graf 4 – Podiel príjmov z dane z príjmov právnických osôb ako % HDP (SR)	32
Graf 5 – Podiel nákladov na hospodársku činnosť na celkových nákladoch	37

Obrázky

Obrázok 1 – Strom cieľov	34
--------------------------	----

Úvod

Dane tvoria najdôležitejšiu súčasť príjmov štátneho rozpočtu. Prioritou každej daňovej politiky by tak mal byť efektívny výber daňových príjmov, ktoré sú následne použité na plnenie cieľov hospodárskej politiky. Daňový systém by nemal byť zložitý s cieľom nevytvárať daňovníkom zbytočné administratívne bremeno. Daňová politika výrazným spôsobom ovplyvňuje rozhodovanie subjektov, je preto dôležité sa tejto téme venovať.

V tejto práci sa budeme venovať zdaňovaniu právnických osôb v Nemecku. Pri rozhodovaní o založení právnickej osoby v konkrétnej krajine zohráva kľúčovú úlohu nielen samotná výška daňovej povinnosti, ale aj špecifické podmienky podnikania a možnosti úpravy základu dane.

Obsahom záverečnej práce je charakteristika súčasného stavu v oblasti zdaňovania právnických osôb v Nemecku. V prvej kapitole je stručne načrtnutý historický vývoj dane z príjmu právnických osôb, jej aktuálnej právnej úpravy a charakteristika postavenia právnickej osoby v nemeckom daňovom systéme. Ďalej sa práca zaoberá základnými daňovými technikami dane z príjmov právnických osôb ako subjekt dane, základ dane a sadzba dane. Sumarizuje tiež vedľajšie daňové techniky využívané pri zdaňovaní príjmov právnických osôb ako oslobodenie od dane, zdaňovacie obdobie a daňové priznanie, platenie preddavkov na daň či umorovanie daňovej straty. V ďalšej časti sú prezentované vybrané daňovo uznateľné a daňovo neuznateľné náklady právnickej osoby a ich vplyv na výpočet základu dane a daňovej povinnosti právnickej osoby podnikajúcej v Nemecku. Nasleduje prehľad o daňových príjmoch zo zdaňovania právnických osôb.

Druhá a tretia kapitola sumarizuje ciele diplomovej práce a použité metódy skúmania danej problematiky.

Štvrtá kapitola je venovaná výpočtu základu dane a daňovej povinnosti vybranej spoločnosti v Nemecku a v Slovenskej republike. Poukazuje na rozdiely pri zisťovaní základu dane a dane z príjmov právnickej osoby v Nemecku a na Slovensku. Formuluje výhody, resp. nevýhody zdaňovania právnických osôb v danej krajine.

1 Daň z príjmu právnických osôb v Nemecku

Prvú nemeckú jednotnú daň z príjmu právnických osôb zaviedol v roku 1920 v rámci daňovej a finančnej reformy vtedajší ríšsky minister financií Matthias Erzberger. Po počiatočnej desaťpercentnej sadzbe dane z nerozdeleného zisku sa sadzba dane v nasledujúcich rokoch postupne zvyšovala. Po skončení druhej svetovej vojny dosiahla daňová sadzba v Nemeckej spolkovej republike najvyššiu úroveň 65 %. V Nemeckej demokratickej republike bola najvyššia sadzba dane z príjmov právnických osôb v roku 1946 a predstavovala 95 %. V roku 1977 bol na účely zabránenia dvojitého zdanenia zavedený mechanizmus zápočtu. Dovtedy totiž príjem z podnikateľskej činnosti podliehal aj dani z príjmu fyzických osôb. V roku 2001 bola daňová sadzba pre všetky právnické osoby vo výške 25 %. Daňová reforma v roku 2008 priniesla zníženie daňovej sadzby na úroveň 15 %, ktorá platí aj v súčasnosti. [3]

Právny základ dane z príjmu právnických osôb v Nemecku tvorí Zákon o dani z príjmov právnických osôb – *Körperschaftsteuergesetz (KStG)* [14] z 15.10.2002 v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov právnických osôb“) a Vykonávacie nariadenie o dani z príjmov právnických osôb [15] z roku 1994 v znení neskorších predpisov. Pokiaľ ale ide o rozsah príjmov a ich výpočet, odkazuje sa často na Zákon o dani z príjmov – *Einkommensteuergesetz (EStG)* [8] z 8.10.2009 v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). V závislosti od právnej formy existujú doplnkové ustanovenia v zákonoch pre spoločnosti s ručením obmedzeným (*GmbH-Gesetz*) [11] a pre akciové spoločnosti (*Aktiengesetz*) [2]. Na daňové účely sa zostavuje daňová súvaha. Vzhľadom na autoritatívnu povahu obchodného práva sa pri daňovom práve do veľkej miery vychádza z ustanovení obchodného práva [12]. Na podnikateľov sa tiež vzťahuje Zákon o živnostenskej dani (*Gewerbsteuergesetz*) [10] bez ohľadu na právnu formu.

Právnická osoba je v Nemecku nositeľom práv a povinností a má spôsobilosť na právne úkony. Je charakteristická právnou subjektivitou, vlastnou majetkovou samostatnosťou a zodpovednosťou a svojou organizačnou štruktúrou.

Nemecký systém rozlišuje medzi právnickými osobami súkromného práva a právnickými osobami verejného práva. Právnické osoby súkromného práva pôsobia v oblasti súkromného práva, ktoré upravuje právne vzťahy medzi právnymi subjektmi navzájom.

V súkromnom práve existujú tri typy právnických osôb:

- korporácie – akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným, komanditná spoločnosť;
- obchodné a hospodárske družstvá;
- združenia a nadácie.

Právnická osoba verejného práva pôsobí v oblasti verejného práva, ktoré upravuje vzťahy medzi štátom a jednotlivými právnickými osobami. Právnické osoby verejného práva sú právne nezávislé združenia osôb, sú zriadené na verejný účel a podliehajú štátnemu dohľadu.

Vo verejnom práve existujú dva typy právnických osôb:

- korporácie – federálne, štátne a miestne vlády;
- inštitúcie a nadácie podľa verejného práva (napr. vodárenské, plynárenské, energetické podniky). [4]

Bez ohľadu na okamih zápisu spoločnosti do obchodného registra, daňová povinnosť k dani z príjmov právnických osôb vzniká notárskym osvedčením zakladateľskej zmluvy a stanov a začatím podnikateľskej činnosti. Povinnosť platiť daň z príjmu právnických osôb spravidla zaniká likvidáciou. Neobmedzená daňová povinnosť zaniká aj vtedy, keď spoločnosť presunie svoje sídlo alebo miesto svojho skutočného vedenia do zahraničia. [14]

1.1 Subjekt dane z príjmov právnickej osoby

Zákon o dani z príjmov vymedzuje subjekt dane z príjmov právnickej osoby ako právnickú osobu s obmedzenou alebo neobmedzenou daňovou povinnosťou.

Neobmedzenej daňovej povinnosti podliehajú spoločnosti, združenia osôb alebo majetku, ktoré majú sídlo alebo skutočné miesto svojho vedenia v Nemecku. Tento typ právnickej osoby zdaňuje v Nemecku príjmy plynúce zo zdrojov v Nemecku ako aj zo zdrojov v zahraničí. Na účely dane z príjmu právnických osôb podliehajú neobmedzenej daňovej povinnosti:

- korporácie (napr. akciové spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným);
- družstvá;
- poisťné a dôchodkové fondy;
- iné právnické osoby podľa súkromného práva;
- združenia a inštitúcie bez právnej subjektivity;

- nadácie a iný účelový majetok podľa súkromného práva;
- podniky obchodného charakteru právnických osôb podľa verejného práva.

Právnickou osobou s obmedzenou daňovou povinnosťou je každá právnická osoba, ktorá nespĺňa kritériá právnickej osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou. Obmedzená daňová povinnosť platí pre právnické osoby, ktoré nemajú na území Nemecka sídlo ani skutočné miesto vedenia. V Nemecku zdaňujú iba príjmy plynúce zo zdrojov v Nemecku, pričom takýto príjem je aj:

- protiplnenie zaplatené iným právnickým osobám za prevod akcií spoločnosti so sídlom alebo vedením v Nemecku na inú osobu;
- poplatky poskytnuté iným právnickým osobám v rámci zmluvy o spätnom odkúpení cenných papierov, pokiaľ sú predmetom zmluvy o spätnom odkúpení cenných papierov akcie právnickej osoby so sídlom alebo vedením v Nemecku. [14]

1.2 Základ dane z príjmov právnickej osoby

Základom dane právnickej osoby je zdaniteľný príjem v zdaňovacom období, ktorý sa určí v súlade so zákonom o dani z príjmov a zákonom o dani z príjmov právnických osôb a upraví sa podľa daňových predpisov.

Pri určovaní príjmu, ktorý sa má zdaňovať daňou z príjmov právnických osôb, je potrebné zohľadniť niektoré osobitosti. Zdaniteľný príjem sa znižuje o nezdaniteľné časti podľa § 24 a § 25 zákona o dani z príjmov právnických osôb. Vo všeobecnosti ide o oslobodenie vo výške 5 000 € (najviac však do výšky príjmu) pre spoločnosti, ktoré nerozdeľujú zisk. Od zdaniteľných príjmov družstva a združení pôsobiacich v poľnohospodárstve a lesníctve sa uplatní oslobodenie vo výške 15 000 € (najviac však do výšky príjmu). Družstvá, ktorých príjmy nepresahujú nezdaniteľnú časť 15 000 €, nepodliehajú daňovej povinnosti.

Do zdaniteľného príjmu sa nezahŕňajú:

- podiely na zisku (dividendy) a iné odmeny z akcií, práva na účasť na zisku, odmeny z podielov v spoločnostiach;
- skryté rozdelenie zisku;
- odmeny, ktoré vznikajú po zániku spoločnosti a nie sú splatením základného imania;

ak má právnická osoba v spoločnosti, ktorá vypláca tieto odmeny, podiel na základnom imaní aspoň 10 %.

Pri určovaní zdaniteľného príjmu nie je rozhodujúce, či sa príjem rozdeľuje. Skryté rozdelenie zisku¹, ako aj rozdelenie akéhokoľvek druhu práv na účasti na zisku, príjem neznižujú. Skryté rozdelenie zisku vedie k vyššiemu daňovému zaťaženiu spoločnosti. Spoločnosť totiž musí zaplatiť daň z kapitálových výnosov vo výške skrytého rozdelenia zisku, z ktorého sa odvádza 25 % zrážková daň. Skryté vklady² zasa príjem nezvyšujú. Do úvahy treba vziať aj tzv. úrokovú bariéru, ktorá obmedzuje odpočet úrokových nákladov.

Základom pre výpočet dane z príjmov právnických osôb je zdaniteľný príjem ako sumarizuje tabuľka 1.

Tabuľka 1 – Výpočet základu dane z príjmov právnických osôb

zisk/strata podľa daňovej súvahy alebo upravený čistý zisk/strata podľa obchodnej súvahy
+ neodpočítateľné straty (napr. straty z podnikania v oblasti chovu hospodárskych zvierat, straty z termínovaných transakcií, straty z tichých spoločností, podiel na strate komanditnej spoločnosti pripadajúci na komanditistu, straty v súvislosti s odkladom platenia dane)
+ strata (zníženie vkladu) komanditistu v dôsledku výberov
- prenos neodpočítateľných strát z predchádzajúceho alebo nasledujúceho zdaňovacieho obdobia
+ zisková prirážka vo výške 6 % z rozpustenej rezervy ³ vytvorenej podľa § 6b ods. 3 EStG za každý kalendárny rok, v ktorom rezerva existovala
+/- vytvorenie alebo zrušenie investičných odpočtov
+ skryté rozdelenie zisku a rozdelenie práv na účasti na zisku, s ktorými je spojené právo na účasť na zisku a likvidačných výnosoch spoločnosti
- suma zvýšenia zisku v súvislosti so skrytým rozdelením zisku, ktorý už bol zdanený v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach

¹ Skrytým rozdelením zisku sa rozumie zníženie aktív alebo zabránenie zvýšeniu aktív na úrovni spoločnosti. Ide o transakcie, pri ktorých spoločnosť poskytuje spoločníkovi alebo osobe blízkej spoločníkovi výhody na úkor svojich ziskov. Napr. ak spoločnosť účtuje spoločníkovi podpriemerné ceny za služby alebo vypláca príliš vysokú mzdu.

² Za skrytý vklad sa považuje vklad spoločníka alebo jeho blízkej osoby poskytnutý spoločnosti bez protihodnoty.

³ Rezerva, ktorá vznikla ako zostatok neodpočítanej sumy z predaja pozemku, budovy alebo plavidla vnútrozemskej vodnej dopravy. V prípade predaja pozemku, budovy alebo plavidla vnútrozemskej vodnej dopravy možno od nákladov odpočítať sumu až do výšky zisku dosiahnutého z predaja.

- skryté vklady a vklady ⁴
+ neodpočítateľné výdavky
+ neodpočítateľné dary a členské príspevky
- ostatné tuzemské príjmy oslobodené od dane
+ výdavky vynaložené na dosiahnutie príjmov oslobodených od dane
+/- úpravy v súvislosti s prevodom podielov, okrem iného: <ul style="list-style-type: none"> • - zisk/+ strata z prevodu, ak ide o spolupodnikateľa v partnerskej spoločnosti; + zisk/- strata vo výške rozdielu medzi účtovnou hodnotou podielov a hodnotou, za ktorú sa podiely prevádzajú, zníženú o náklady na prevod • + zisk z vkladu⁵
+/- úpravy zahraničných príjmov, okrem iného: <ul style="list-style-type: none"> • úprava príjmov oslobodených od dane na základe dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia • odpočet daní z príjmov zaplatených v zahraničí • suma pripočítateľných položiek: <ul style="list-style-type: none"> ○ ak má právnická osoba s neobmedzenou daňovou povinnosťou účasť v zahraničnej spoločnosti, príjmy v tejto zahraničnej spoločnosti zdaňuje v Nemecku v pomere k jeho účasti na základnom imaní ○ daň z príjmu zaplatená zahraničnou spoločnosťou z tohto príjmu • úprava záporných príjmov, ktoré nie sú oslobodené od dane podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia
+ strata vzniknutá pri výpočte príjmu v zahraničnej spoločnosti, najmä v súvislosti s použitím transferových cien ⁶
- podiely na zisku (dividendy) a iné odmeny z akcií, práva na účasť na zisku, skryté rozdelenie zisku;
- odmena vzniknutá pri zániku spoločnosti, ak nejde o splatenie základného imania;
- odmeny, ktoré vznikli v súvislosti so znížením základného imania alebo po zániku spoločnosti a ktoré sa považujú za rozdelenie zisku

⁴ Pod pojmom vklady sa rozumejú všetky aktíva, ktoré daňovník vložil do podniku v priebehu zdaňovacieho obdobia.

⁵ V prípade nepeňažného vkladu pod reálnu trhovú hodnotu, ak vkladateľ predá tento vklad v lehote 7 rokov odo dňa vkladu, zisk z vkladu sa zdaní spätne v zdaňovacom období vkladu ako zisk vkladateľa.

⁶ Ceny, ktoré by boli ochotné prijať nezávislé tretie osoby.

+/- úpravy v prípade daňovej skupiny ⁷ (napr. zaúčtovaný prevod zisku, prevod straty, kompenzačné platby)
+ neodpočítateľné úroky; - odpočítateľné úroky prenesené do budúcich období
+/- ostatné úpravy
= Zdaniteľný zisk
- odpočítateľné dary a členské príspevky a prenesené odpočítateľné dary a členské príspevky
+ ostatné úpravy pri zahraničných príjmoch: <ul style="list-style-type: none"> • + záporné príjmy plynúce z odplatného prevodu lodí • + suma odpočítanej straty, ktorá vznikla z obchodných činností plynúcich daňovníkovi zo stálej prevádzkarne umiestnenej v cudzom štáte
+ strata, ktorá sa nezohľadňuje v bežnom zdaňovacom období (napr. pri škodlivom nadobudnutí účasti ⁸)
+/- úpravy v prípade materských spoločností: <ul style="list-style-type: none"> • pripočítanie príjmov dcérskych spoločností • úpravy súvisiace s príjmami dcérskych spoločností pripisované materskej spoločnosti • zníženie príjmu materskej spoločnosti o časť pripadajúcu dcérskej spoločnosti
+/- úpravy v prípade dcérskych spoločností: <ul style="list-style-type: none"> • pripočítanie príjmu materskej spoločnosti • zníženie príjmu dcérskej spoločnosti o časť pripadajúcu materskej spoločnosti
+ strata bežného zdaňovacieho obdobia preberajúcej právnickej osoby
= Celková výška príjmov podľa § 10d zákona o dani z príjmu (EStG)
- strata podľa § 10d zákona o dani z príjmu (EStG)
= Príjmy
- oslobodenie od dane pre spoločnosti, ktoré nerozdeľujú zisk – 5 000 € (najviac však do výšky príjmu)

⁷ Daňová skupina je spojenie dvoch alebo viacerých právne nezávislých, ale ekonomicky závislých spoločností, ktoré sa na daňové účely zlúčia do jednej daňovej jednotky.

⁸ K škodlivému nadobudnutiu účasti dochádza vtedy, keď sa v spoločnosti uskutoční prevod viac ako 50 % základného imania, členských práv, práv na účasť alebo hlasovacích práv na iného nadobúdateľa v priebehu piatich rokov.

- oslobodenie od dane pre družstvá a združenia pôsobiace v poľnohospodárstve a lesníctve – 15 000 € (najviac však do výšky príjmu)
--

= Zdaniteľný príjem = ZÁKLAD DANE
--

Zdroj: *www.bundesfinanzministerium.de, vlastné spracovanie.*

1.3 Sadzba dane z príjmov právnickej osoby

Sadzba dane z príjmov právnickej osoby je 15 % bez ohľadu na výšku zdaniteľného príjmu. Okrem toho právnické osoby platia ešte solidárnu prirážku vo výške 5,5 % z dane z príjmu právnických osôb, t. j. 0,825 % z príjmu, čo spolu predstavuje 15,825 %. Právnické osoby, ktoré podliehajú neobmedzenej daňovej povinnosti, sú povinné odvádzať aj tzv. živnostenskú daň, ktorá sa v priemere pohybuje na úrovni 15 % z príjmu. Celkové daňové zaťaženie príjmov právnickej osoby bolo v roku 2021 na úrovni 29,8 % a bolo tretie najvyššie v rámci krajín EÚ⁹. [30]

1.3.1 Solidárna prirážka

Solidárna prirážka je doplnkový odvod k dani z príjmov fyzických a právnických osôb. Bola zavedená v roku 1995 na financovanie nákladov vyplývajúcich zo zjednotenia Nemecka. Upravuje ju Zákon o solidárnej prirážke (*Solidaritätszuschlaggesetz*). Sadzba solidárnej prirážky je 5,5 % z dane z príjmov právnických osôb. Ak ročný zdaniteľný príjem nepresiahne sumu 16 956 €, solidárna prirážka sa neplatí. Solidárna prirážka je príjmom federálneho rozpočtu a v súčasnosti príjmy z tejto prirážky slúžia na financovanie infraštruktúry, zdravotníctva či školstva. [16, 26]

1.3.2 Živnostenská daň

Živnostenská daň sa vzťahuje na zisk spoločnosti. Túto daň vyberajú obce a patrí medzi ich najdôležitejšie zdroje príjmov. Sadzba dane je 3,5 % zo zisku. Táto daň sa potom vynásobí daňovým multiplikátorom, ktorého hodnotu si určuje každá obec osobitne, takže existujú veľké regionálne rozdiely vo výške živnostenskej dane. Pomocou výšky multiplikátora vedia obce ovplyvňovať počet novovznikajúcich spoločností. Daňový multiplikátor však musí byť najmenej na úrovni 200 % (pohybuje sa od 200 % až po 900 %), takže najnižšia sadzba živnostenskej dane je 7 %, najvyššia sadzba je na úrovni 31,5 %, pričom v priemere sa pohybuje okolo 14 - 15 %.

⁹ Najvyššie daňové zaťaženie príjmov právnických osôb bolo v roku 2021 na Malte (35 %) a v Portugalsku (31,5 %).

Živnostenskú daň upravuje Zákon o živnostenskej dani (*Gewerbsteuergesetz*). Hoci názov tejto dane napovedá, že by ju mali platiť len živnostníci, nie je tomu tak. Živnostenskú daň sú povinní platiť všetci podnikatelia, teda okrem samostatne zárobkovo činných osôb aj osobné spoločnosti a korporácie. Od živnostenskej dane sú oslobodené slobodné povolania (napr. právnici, lekári, novinári či umelci), poľnohospodárske a lesnícke podniky. Podľa zákona o živnostenskej dani existuje oslobodenie od živnostenskej dane vo výške 24 500 €. Ak je ročný príjem pred zaokrúhlením na celých 100 € nadol a pred odpočítaním nezdaniteľnej časti nižší ako 24 500 €, živnostenská daň sa neplatí. Po vypočítaní živnostenskej dane sa zvyčajne platia štvrtročné preddavky splatné 15. februára, 15. mája, 15. augusta a 15. novembra. [10]

1.4 Výpočet dane z príjmov právnických osôb

Daň z príjmov právnických osôb sa určí spôsobom, ktorý je uvedený v tabuľke 2. Daň sa zaokrúhľuje na celé eurá v prospech daňovníka.

Tabuľka 2 – Výpočet dane z príjmov právnických osôb

Základ dane určený podľa tabuľky 1
Výška dane podľa základnej sadzby dane (15 % zo základu dane)
- odpočítateľné zahraničné dane
= Daňové zaťaženie
+ daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie, na ktoré sa má naposledy uplatniť Zákon o dani z príjmov právnických osôb z 22. apríla 1999 (BGBl. I S. 817), sa zvýši o 3/7 zo sumy zostatkov vlastného imania
= Daň z príjmu právnických osôb
- zaplatená daň z kapitálových výnosov
= Zostávajúca daň z príjmov právnických osôb

Zdroj: podľa www.bundesfinanzministerium.de, vlastné spracovanie.

1.5 Oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb

Od dane z príjmov právnických osôb sú oslobodené:

- spolkový železničný majetok, štátne lotériové spoločnosti a Združenie pre ropné zásoby;
- Nemecká spolková banka a ďalšie bankové inštitúcie;
- dôchodkové, úmrtné, nemocenské fondy a rezervné fondy s právnou subjektivitou;

- poisťovne, ak ich priemerný príjem z poisťného za posledné tri účtovné obdobia nepresiahol ročné sumy určené zákonom;
- profesijné združenia bez verejnoprávneho charakteru, ak nevykonávajú podnikateľskú činnosť alebo ak nepoužívajú finančné prostriedky vo výške viac ako 10 % svojich príjmov na priamu alebo nepriamu podporu alebo propagáciu politických strán;
- korporácie alebo združenia osôb, ktorých hlavným účelom je správa majetku pre profesijné združenie bez právnej subjektivity;
- politické strany, ak nie sú vylúčené z čiastočného financovania zo štátneho rozpočtu;
- podnikateľské subjekty, združenia osôb a majetku, ktoré podľa zakladateľskej zmluvy alebo iných stanov a podľa skutočného hospodárenia slúžia výlučne na charitatívne, dobročinné alebo cirkevné účely;
- združenia právnických osôb podľa verejného práva, ktoré slúžia len na účely kompenzácie nákladov na dôchodky, ktoré vznikli členom a na konci kalendárneho roka majetok nepresiahne 60 % sumy vyplatenej členom počas kalendárneho roka;
- ďalšie. [4]

Tieto oslobodenia od dane sa však nevzťahujú na domáce príjmy podliehajúce zrážkovej dani (t. j. kapitálové príjmy). Z tohto dôvodu sa spoločnosti oslobodené od dane označujú aj ako „čiastočne zdaniteľné“.

1.6 Zdaňovacie obdobie a daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb

Zdaňovacím obdobím dane z príjmov právnických osôb je kalendárny rok. Ak neobmedzená alebo obmedzená daňová povinnosť neexistuje počas celého kalendárneho roka, kalendárny rok sa nahradí obdobím príslušnej daňovej povinnosti. Ak sa hospodársky rok líši od kalendárneho roka, zisk sa považuje dosiahnutý v tom kalendárnom roku, v ktorom sa hospodársky rok končí. [14]

Daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb sa podáva daňovému úradu v elektronickej forme¹⁰ najneskôr do 31. júla po skončení zdaňovacieho obdobia. Existuje možnosť podať daňovému úradu žiadosť o predĺženie lehoty na podanie daňového priznania. V prípade hodnoverného odôvodnenia je možné predĺžiť termín do konca septembra alebo

¹⁰ Od roku 2011 platí pre právnické osoby v Nemecku povinnosť podávať daňové priznanie elektronicke.

do konca decembra. Ak daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb vypracúva daňový poradca, v zásade platí automatické predĺženie lehoty na podanie daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb do konca februára nasledujúceho roka po skončení zdaňovacieho obdobia.

1.7 Platenie dane a preddavkov na daň z príjmov právnických osôb

Preddavky na daň z príjmov právnických osôb stanovuje daňový úrad. Platia sa štvrtročne a sú splatné 10. marca, 10. júna, 10. septembra a 10. decembra. Ak v zdaňovacom období vznikne nedoplatok na dani, od 15. mesiaca po skončení zdaňovacieho obdobia účtuje daňový úrad daňovníkovi úrok vo výške 0,5 % mesačne z dlžnej sumy. [14]

1.8 Umorovanie daňovej straty

V Nemecku sa straty prenášajú späť a odpočítavajú sa od príjmov predchádzajúcich zdaňovacích období. Existuje však aj možnosť prenosu straty do budúcich období, kedy sa strata odpočítava od príjmov v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

Strata vzniknutá v bežnom zdaňovacom období, sa odpočítava od celkových príjmov bezprostredne predchádzajúceho alebo druhého predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia do výšky 10 000 000 € ešte pred odpočítaním výdavkov (spätný prenos straty). Ak už bolo vydané rozhodnutie o vyrubení dane za tieto obdobia, správca dane ho zmení v rozsahu, v akom sa má upraviť o vrátenie straty. Straty, ktoré sa týmto spôsobom neumorili, sa odpočítavajú v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach do celkovej výšky 1 000 000 € bez obmedzenia, nad túto hranicu do výšky 60 % príjmov presahujúcich 1 000 000 € (prenos straty do budúcich období).

Umorovanie strát je obmedzené v prípade, ak sa v spoločnosti uskutoční prevod viac ako 50 % základného imania, členských práv, práv na účasť alebo hlasovacích práv na iného nadobúdateľa v priebehu piatich rokov, alebo ak nastane porovnateľná situácia (tzv. škodlivé nadobudnutie účasti). Nevyužitá strata z predchádzajúcich období sa už nemôžu odpočítať v plnej výške, ale umorujú sa nasledujúcich 14 rokov rovnomerne. [8]

1.8.1 Model odloženia dane

Model odloženia dane znamená, že daňovník na základe modelového riešenia dosiahne daňové výhody vo forme záporného príjmu. V tomto prípade potom vzniknutá strata znižuje príjem v nasledujúcich rokoch. Výsledkom je teda odklad platenia dane. [8]

1.9 Vybrané daňovo odpočítateľné a neodpočítateľné náklady

Neodpočítateľné náklady [8] sú náklady, ktoré znížili zisk v účtovnej a daňovej súvahe, ale nemôžu znížiť zdaniteľný príjem spoločnosti, a teda daň z príjmov právnických osôb. Preto sa zisk z daňovej súvahy musí o tieto neodpočítateľné náklady zvýšiť. Neodpočítateľné náklady sú napr.:

- pokuty a sankcie;
- skryté rozdelenie zisku;
- výdavky na zariadenia, ktoré slúžia na pohostenie, ubytovanie alebo zábavu osôb, ktorí nie sú zamestnancami;
- členské príspevky právnickým osobám na podporu športu, kultúry, rekreácie, zachovanie miestnej histórie a dedičstva;
- výdavky na lov, rybolov ako aj na plachetnice alebo motorové jachty;
- úroky z nedoplatkov na daniach (daň z príjmov právnických osôb, živnostenská daň, solidárna prirážka);
- príspevky politickým stranám;
- dobrovoľné príspevky, príspevky poskytované na základe dobrovoľnej právnej povinnosti a príspevky poskytované osobe právne závislej od zdaniteľnej osoby;
- výdavky súvisiace s príjmami oslobodenými od dane;
- 5 % zo sumy vyplatených dividend¹¹;
- daň z príjmov právnických osôb;
- živnostenská daň;
- solidárna prirážka;
- zahraničné dane z príjmov fyzických osôb.

Odpočítateľné náklady sú náklady vynaložené na získanie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

Odpočítateľné náklady [8], ktoré znižujú základ dane spoločnosti, sú aj:

- odpisy;
- výdavky na pracovné pomôcky;
- úroky z dlhov a anuit a trvalé poplatky založené na osobitných záväzkoch, pokiaľ ekonomicky súvisia s dosahovaním príjmov;

¹¹ 5 % zo sumy vyplatených dividend sa považuje za prevádzkové náklady, ktoré súvisia s príjmom oslobodeným od dane.

- v prípade komanditných spoločností časť zisku, ktorá sa rozdeľuje medzi osobne ručiacich spoločníkov na ich vklady, ktoré neboli vložené do základného imania;
- dane z nehnuteľností a poistenie nehnuteľnosti, pokiaľ sa tieto výdavky týkajú nehnuteľností, ktoré daňovník používa na dosahovanie príjmov;
- výdavky vynaložené na odborné vzdelávanie.

Čiastočne odpočítateľné náklady [8], ktoré môžu znižovať zisk spoločnosti len v limitovanej výške, sú:

- výdavky na stravovanie zamestnancov;
- cestovné náhrady;
- výdavky na domácu kanceláriu;
- investičné odpočty;
- úrokové náklady;
- dary a členské príspevky charitatívnym, dobročinným a cirkevným organizáciám;
- výdavky na dary, ak dary na jedného príjemcu za rok nepresiahli hodnotu 35 €¹²;
- 70 % výdavkov na reprezentáciu súvisiacu s podnikaním;
- 50 % odmeny akéhokoľvek druhu poskytnutá členom dozornej rady, predstavenstva alebo iným osobám povereným dohľadom nad riadením.

1.9.1 Výdavky na stravovanie zamestnancov

Výdavky na stravovanie zamestnancov sú odpočítateľné podľa nasledujúcich sadziieb. Ak zamestnanec pracuje mimo svojho pracoviska, má nárok na paušálny príspevok na stravovanie ako náhradu dodatočných výdavkov, ktoré mu vznikli z pracovných dôvodov:

- 1) 28 € za každý kalendárny deň, v ktorom sa zamestnanec nezdržiava vo svojej domácnosti¹³ alebo na primárnom pracovisku 24 hodín (v prípade práce v zahraničí 120 % denných diét v danej krajine);
- 2) 14 € za každý kalendárny deň príchodu a odchodu, ak zamestnanec v tento, nasledujúci alebo predchádzajúci deň prenocuje mimo svojej domácnosti (v prípade práce v zahraničí 80 % denných diét v danej krajine);

¹² Ak za rok presiahnu hodnotu 35 € na jedného príjemcu, daňovník platí paušálnu daň vo výške 30 % zo sumy prevyšujúcej 35 €.

¹³ Domácnosť sa v zmysle tejto vety vníma ako centrum životných záujmov.

- 3) 14 € za každý kalendárny deň, v ktorom je zamestnanec neprítomný doma alebo na pracovisku viac ako 8 hodín bez prenocovania (v prípade práce v zahraničí 80 % denných diét v danej krajine).

Ak je zamestnancovi poskytnuté jedlo zamestnávateľom alebo na podnet zamestnávateľa treťou osobou počas činnosti mimo primárneho pracoviska, paušálne náhrady na stravovanie sa znižujú o 20 % príspevku na stravovanie na raňajky a o 40 % príspevku na stravovanie na obed a večeru. [8]

1.9.2 Cestovné náhrady za cestovanie medzi bydliskom a pracoviskom

Na náhradu výdavkov na cestovanie zamestnanca medzi bydliskom a pracoviskom sa použije paušálna náhrada vo výške 0,30 € za každý celý kilometer z prvých 20 kilometrov a za každý ďalší kilometer 0,38 €, najviac do výšky 4 500 € za kalendárny rok. Suma vyššia ako 4 500 € sa môže použiť v prípade, ak zamestnanec použije vlastné motorové vozidlo.

Pri použití motorového vozidla sú odpočítateľné výdavky vo výške kladného rozdielu medzi 0,03 % z tuzemskej cenníkovej ceny motorového vozidla v čase prvej evidencie a sumou 0,30 € za každý celý kilometer z prvých 20 kilometrov a za každý ďalší kilometer 0,38 €.

Ak daňovník používa motorového vozidlo aj na súkromné účely, suma 0,03 % z tuzemskej cenníkovej ceny sa nahradí skutočnými výdavkami pripadajúcimi na cesty medzi bydliskom a pracoviskom. [8]

1.9.3 Cestovné náhrady za cestovanie súvisiace s prácou

Na náhradu výdavkov na cestovanie súvisiace s prácou, ktoré nie sú cestami medzi bydliskom a pracoviskom, sa používa paušálna kilometrová sadzba podľa Spolkového zákona o cestovných nákladoch (*Bundesreisekostengesetz*), ktorá stanovuje najvyššiu výšku náhrady pri použití motorového vozidla na 0,30 € za každý prejdený kilometer. V prípade použitia iného dopravného prostriedku sa zohľadňujú skutočné výdavky, keďže zákon stanovuje paušálnu kilometrovú sadzbu len pre motorové vozidlá. [8]

1.9.4 Výdavky na domácu kanceláriu

Ak daňovník nemá k dispozícii žiadne pracovisko na vykonávanie podnikateľskej činnosti, môže si znížiť zisk o odpočítateľné náklady do výšky 1 250 €. Toto obmedzenie neplatí, ak domáca kancelária tvorí stredisko celej podnikateľskej činnosti daňovníka. Ak neexistuje domáca kancelária, daňovník si môže odpočítať sumu 5 € za každý kalendárny deň, v ktorom

vykonáva svoju podnikateľskú činnosť výlučne doma, a to najviac do výšky 600 € v kalendárnom roku. [8]

1.9.5 Investičné odpočty

S cieľom podpory malých a stredných podnikov existuje v Nemecku možnosť tzv. investičného odpočtu. Právnické osoby si môžu odpočítať 50 % nákladov na obstaranie dlhodobého hnutel'ného majetku používaného na podnikateľské účely, a to do konca zdaňovacieho obdobia nasledujúceho po zdaňovacom období, v ktorom bol majetok obstaraný. Odpočet investícií možno uplatniť len vtedy, ak zisk v zdaňovacom období nepresiahne 200 000 €. Odpočet investícií možno uplatniť aj v tom prípade, že tým podnikateľskému subjektu vznikne strata. Súčet odpočtov v zdaňovacom období odpočtu a v troch bezprostredne predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach nesmie presiahnuť sumu 200 000 €. [8]

1.9.6 Odpočet úrokových nákladov (bariéra úrokov)

Úrokové náklady sú platby za požičaný kapitál, ktoré znižujú zisk. Úrokový príjem je príjem z kapitálových pohľadávok akéhokoľvek druhu, ktorý zisk zvyšuje. Bariéra úrokov obmedzuje odpočet úrokových nákladov pre spoločnosti patriace do jednej daňovej skupiny. Ide o právne nezávislé spoločnosti, ktoré sú ale ekonomicky závislé a z daňového hľadiska sú posudzované ako jeden celok. Úrokové náklady sú odpočítateľné do výšky úrokových príjmov, nad túto hranicu len do výšky započítateľného zisku EBITDA¹⁴. Započítateľná EBITDA predstavuje 30 % príslušného zisku zvýšeného o úrokové náklady. Ak započítateľná EBITDA prevyšuje úrokové náklady podniku znížené o úrokové výnosy, prenáša sa do nasledujúcich piatich zdaňovacích období (prenos EBITDA). Zostávajúce neodpočítateľné úrokové náklady sa prenášajú do nasledujúcich zdaňovacích období (prenos úrokov). Prenesené úroky zvyšujú v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach úrokové náklady, ale nezvyšujú zisk. Prenos EBITDA a prenos úrokov určuje príslušný daňový úrad osobitne. V prípade skončenia podnikania alebo prevodu podniku sa nevyužitý prenesený zisk EBITDA a nevyužitý prenesený úroky zrušia. Bariéra úrokov sa nezohľadňuje pri úrokových nákladoch nižších ako 3 milióny €. [8]

¹⁴ EBITDA je zisk pred úrokmi, zdanením a odpismi.

1.9.7 Dary a členské príspevky

Dary a členské príspevky charitatívnym, dobročinným a cirkevným organizáciám sú odpočítateľné do celkovej výšky 20 % príjmu alebo 4 ‰ zo súčtu celkového obratu a miezd vynaložených v kalendárnom roku. Odpočítateľné dary a členské príspevky presahujúce maximálne sumy sa odpočítajú v rámci maximálnych súm v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach. [8]

1.9.8 Odpisy majetku z dôvodu opotrebenia

Prostredníctvom odpisov sa v účtovníctve zohľadňuje strata hodnoty majetku. Odpisy majetku z dôvodu opotrebenia upravuje § 253 Obchodného zákonníka (*Handelsgesetzbuch*) a § 7 Zákona o dani z príjmov (*Einkommensteuergesetz*). Odpisy podľa obchodného práva majú prezentovať reálne opotrebenie majetku, pričom daňové právo ponúka možnosť odpočítať si odpisy ako prevádzkový náklad.

Rozlišujeme plánované a neplánované odpisy. Plánované odpisy sa týkajú dlhodobého majetku. Náklady na dlhodobý majetok sa rozdelia na odhadované roky používania a v priebehu týchto rokov sa odpisujú. Na rozdiel od plánovaných odpisov sa neplánované odpisy vzťahujú aj na obežný majetok. Ide o odpisy z dôvodu mimoriadneho technického alebo ekonomického opotrebenia. Ak sa počas roka napr. stroj nezvratne poškodí alebo investícia stratí trhovú hodnotu, existuje možnosť vykonať odpis zníženia hodnoty v príslušnom zdaňovacom období. [23, 24]

Podľa nemeckej legislatívy je možné využiť nasledovné metódy plánovaného odpisovania:

- 1) Časové odpisy
 - A) lineárne
 - B) progresívne
 - C) degresívne
 - a) geometrické
 - b) aritmetické
- 2) Výkonnostné odpisy

Nemecký obchodný zákonník stanovuje, že majetok použiteľný iba obmedzenú dobu sa musí odpisovať počas doby jeho životnosti. Zákon o dani z príjmov obsahuje konkrétnejšie ustanovenia. Bežné doby životnosti majetku sú uvedené v AfA tabuľkách (*Abschreibungstabellen für die Absetzung für Abnutzung*) – odpisových tabuľkách, ktoré

zverejňuje nemecké ministerstvo financií (napr. bežná doba použiteľnosti osobného automobilu je 6 rokov, goodwillu 15 rokov, budovy používanej na podnikanie 40 rokov). [19]

V prípade lineárnych odpisov sa majetok odpisuje rovnomerne počas celej doby jeho životnosti. V roku nadobudnutia majetku sa vykoná odpis v pomernej výške 1/12 za každý mesiac užívania.

Pri progresívnom odpisovaní sa ročné odpisy zvyšujú. Táto metóda sa však veľmi nevyužíva a je typická pre odvetvia, ktorým sa každoročne zvyšujú výnosy.

Opakom progresívneho odpisovania sú degresívne odpisy. Ročné odpisy sa každoročne znižujú. Táto metóda sa využíva najmä ako prostriedok na podporu investícií. Geometrické degresívne odpisy majú pevnú odpisovú sadzbu (napr. 20 %) z príslušnej hodnoty majetku a aritmetické degresívne odpisy majú odpisovú sadzbu zodpovedajúcu klesajúcej postupnosti čísel. Prechod z degresívneho odpisovania na rovnomerné odpisovanie je prípustný, avšak prechod z rovnomerného odpisovania na degresívne odpisy nie je možný.

V niektorých prípadoch je možný aj tzv. výkonnostný odpis. Pri tomto spôsobe odpisovania sa majetok odpisuje podľa skutočného použitia. Typickým príkladom môže byť nákladné auto, ktoré sa odpisuje podľa najazdených kilometrov. [23,24]

1.9.9 Náklady súvisiace s motorovým vozidlom zaradeným v obchodnom majetku

Uznateľné daňové výdavky súvisiace s motorovým vozidlom zaradeným v obchodnom majetku právnickej osoby sú:

- odpisy motorového vozidla;
- náklady na pohonné látky;
- náklady na poistenie a daň z motorového vozidla;
- náklady na opravu a servis;
- náklady na cestné poplatky (napr. parkovné, mýto, diaľničné známky).

Ak sa motorové vozidlo používa aj na súkromné účely, daňové výdavky sú uznateľné len v pomernej výške.

Vo všeobecnosti sa osobné motorové vozidlá odpisujú rovnomerne počas 6 rokov. Ak ide o ojazdené vozidlá, tie sa odpisujú počas očakávanej zostávajúcej doby životnosti. V prípade

vozidiel, ktoré sa používajú na podnikateľské účely z viac ako 50 %, si daňovník môže vybrať, či bude viesť knihu jász alebo sa rozhodne pre pravidlo jedného percenta. V prípade evidencie jász sa zohľadňujú skutočne vynaložené výdavky. V prípade pravidla jedného percenta sa určí 1 % z hrubej cenníkovej ceny vozidla ako paušálna mesačná suma na súkromné účely, ktorá je neodpočítateľným nákladom. Hrubá cenniková cena je odporúčaná maloobchodná cena výrobcu v čase prvej registrácie vozidla, pričom nie je dôležité, za akú cenu bolo vozidlo skutočne zakúpené. Za cesty medzi miestom bydliska a pracoviskom sú však uznateľné daňové výdavky len vo výške 0,30 € za kilometer. Všetky ďalšie náklady, ktoré vzniknú v súvislosti s týmito cestami, sú neodpočítateľnými nákladmi. Pri ostatných služobných cestách je možné účtovať buď skutočné náklady alebo 0,30 € za kilometer. [21]

1.9.10 Pohľadávky po lehote splatnosti

Pohľadávkou sa rozumie nárok veriteľa na plnenie od dlžníka, zvyčajne ide o finančné plnenie. Právnická osoba môže disponovať pohľadávkou voči svojmu dodávateľovi alebo odberateľovi vo forme peňazí, tovaru alebo služieb. Pohľadávka vzniká v čase poskytnutia služby alebo dodania tovaru, pričom protiplnenie za túto službu alebo tovar nastáva neskôr v budúcnosti. Pohľadávky sú súčasťou majetku podniku a v súvahe sa vykazujú na strane aktív v položke obežné aktíva.

Pri účtovaní pohľadávok sa rozlišuje medzi bezrizikovými, pochybnými a nedobytnými pohľadávkami. Pri bezrizikových pohľadávkach sa predpokladá úhrada pohľadávky v plnej výške a v súvahe sa vykazujú v nominálnej hodnote. Pochybná pohľadávka je pohľadávka, pri ktorej existuje určité riziko, že ju dlžník nesplatí. Pochybná pohľadávka vzniká v prípade, ak dlžník nereaguje na upomienky alebo podá návrh na konkurz. Nedobytná pohľadávka sa zasa vyznačuje istotou, že pohľadávka nebude dlžníkom uhradená. Vzniká v prípade, ak dlžník vyhlási platobnú neschopnosť, pohľadávka je premlčaná¹⁵ alebo ak dlžník zomrel. [8]

V situácii, keď dlžník neuhradí pohľadávku do lehoty splatnosti, veriteľ má možnosť pohľadávku vymáhať, postúpiť (predať) pohľadávku tretej strane, vytvoriť opravnú položku k pohľadávke alebo vykonať odpis pohľadávky.

1.9.10.1 Opravné položky a odpisy pohľadávok po lehote splatnosti

Opravné položky predstavujú nepriame dočasné zníženie hodnoty pohľadávky. Úpravu hodnoty pohľadávky je potrebné vykonať vždy ku dňu zostavenia účtovnej závierky.

¹⁵ Pohľadávka je premlčaná, ak od konca roka, v ktorom pohľadávka vznikla, uplynuli 3 roky a počas tejto doby nebola uhradená ani časť pohľadávky alebo nebol súdom vydaný platobný rozkaz.

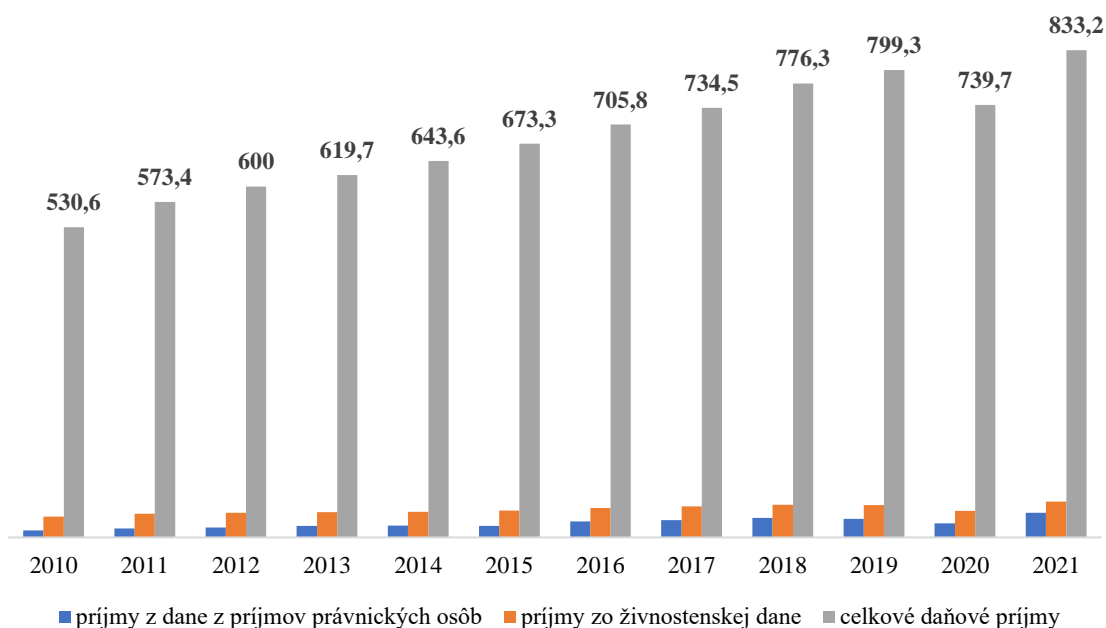
Opravné položky sú daňovo odpočítateľným výdavkom do výšky nominálnej hodnoty pohľadávky. V prípade bezrizikových pohľadávok je možné tvoriť opravné položky – k tuzemským pohľadávkam do výšky 10 % a k zahraničným pohľadávkam do výšky 15 %. Ak sa pohľadávka považuje za pochybnú alebo ak existujú odôvodnené pochybnosti o vymožitelnosti pohľadávky, ich hodnota sa musí upraviť cez individuálnu opravnú položku alebo paušálnu opravnú položku. Pri pochybných pohľadávkach sa musí odhadnúť riziko nesplatenia. Ak podnikateľ (veriteľ) vyhodnotí riziko nesplatenia na 80 %, vytvorí individuálnu opravnú položku vo výške 80 % nominálnej hodnoty pohľadávky. Ak použije paušálnu opravnú položku, musí určiť paušálnu sumu, ktorá odráža všeobecné riziko nesplatenia pohľadávok na základe skúseností z posledných 3 až 5 rokov. Na rozdiel od individuálnej opravnej položky, ktorá je iba odhadom, paušálna opravná položka musí byť vypočítateľná. Pochybné pohľadávky sa v súvahe vykazujú v pravdepodobnej hodnote, ktorá predstavuje nominálnu hodnotu zníženú o opravnú položku.

Odpis pohľadávky predstavuje jej vyradenie z majetku spoločnosti. V tomto prípade nominálna hodnota pohľadávky znižuje základ dane z príjmov spoločnosti. Odpisy pohľadávok sa týkajú len nedobytných pohľadávok, pri ktorých je isté, že nebudú uhradené. Neodbytné pohľadávky sa musia v plnej výške odpísať. [8]

1.10 Príjmy z dane z príjmov právnických osôb v Nemecku

Daňové príjmy sú v Nemecku najväčším a najdôležitejším zdrojom príjmov do štátnej pokladnice. V roku 2021 dosiahli celkové daňové príjmy v Nemecku približne 833,2 mld. €. Daňové príjmy sa tak v porovnaní s predchádzajúcim rokom výrazne zvýšili po tom, ako v roku 2020 prvýkrát od roku 2009 klesli. Dôvodom boli výluky v ekonomike a nižšia podnikateľská aktivita v dôsledku koronakrízy.

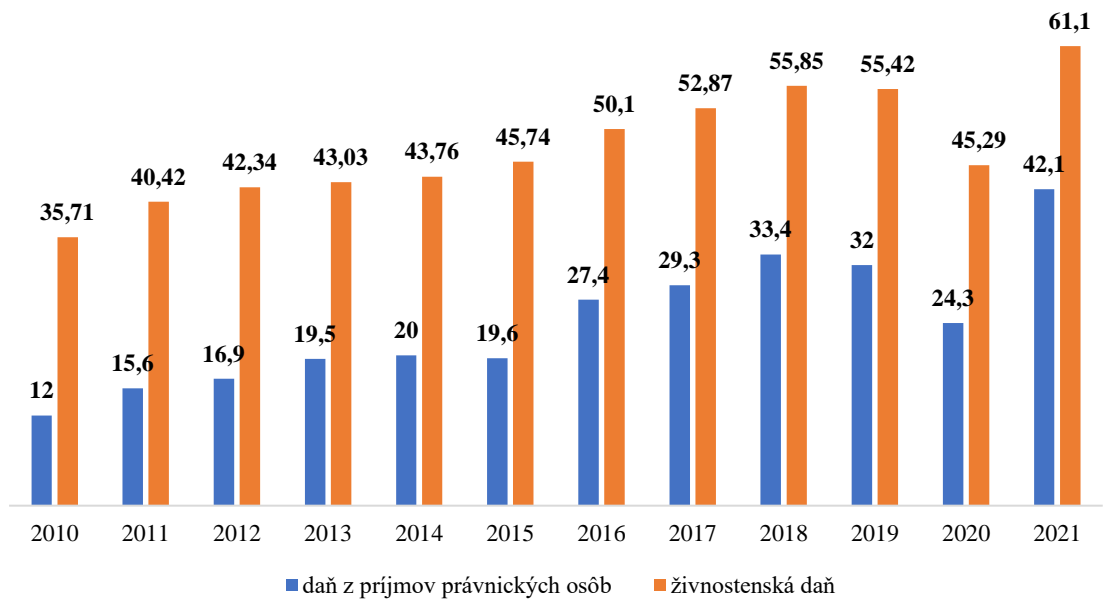
Graf 1 – Celkové daňové příjmy (v miliardách €)



Zdroj: *de.statista.com*; vlastné spracovanie.

Z grafu 1 a 2 je zřejmé, že příjmy zo živnostenskej dane tvoria podstatnejšiu časť celkových daňových příjmov ako samotná daň z příjmov právnických osob. Příjmy z dane z příjmu právnických osob sa delia medzi federálny rozpočet a rozpočet spolkovej krajiny v pomere 1:1. Příjmy zo živnostenskej dane sú zase príjmami obcí. V roku 2021 dosiahli příjmy z dane z příjmov právnických osob v Nemecku približne 42,1 mld. €. a příjmy zo živnostenskej dane 61,1 mld. €. Příjmy sa tak výrazne zvýšili oproti predkrízovému roku 2019. V roku 2020 klesli příjmy z dane z příjmov právnických osob o viac ako 24 % a příjmy zo živnostenskej dane o 18 % v porovnaní s predchádzajúcim rokom v dôsledku koronakrízy.

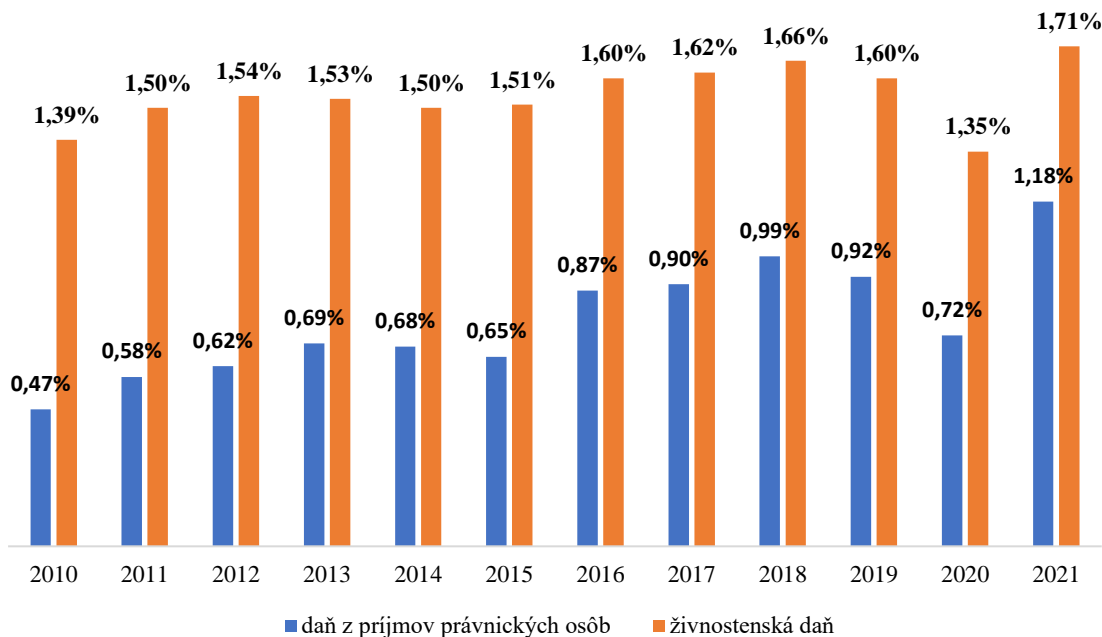
Graf 2 – Príjmy z dane z príjmov právnických osôb a živnostenskej dane (v miliardách €)



Zdroj: *de.statista.com*; vlastné spracovanie.

Podiel príjmov z dane z príjmov právnických osôb aj zo živnostenskej dane na HDP Nemecka bol v roku 2021 najvyšší za posledných 10 rokov, čo je spôsobené prudkým nárastom príjmov z týchto daní. Hrubý domáci produkt Nemecka za posledných 5 rokov narástol v priemere o 2,3 %, pričom príjmy z dane z príjmov právnických osôb v tomto období vzrástli v priemere o 14,8 % a príjmy zo živnostenskej dane sa zvýšili v priemere o 5,4 %.

Graf 3 – Podiel príjmov z dane z príjmov právnických osôb a živnostenskej dane ako % HDP



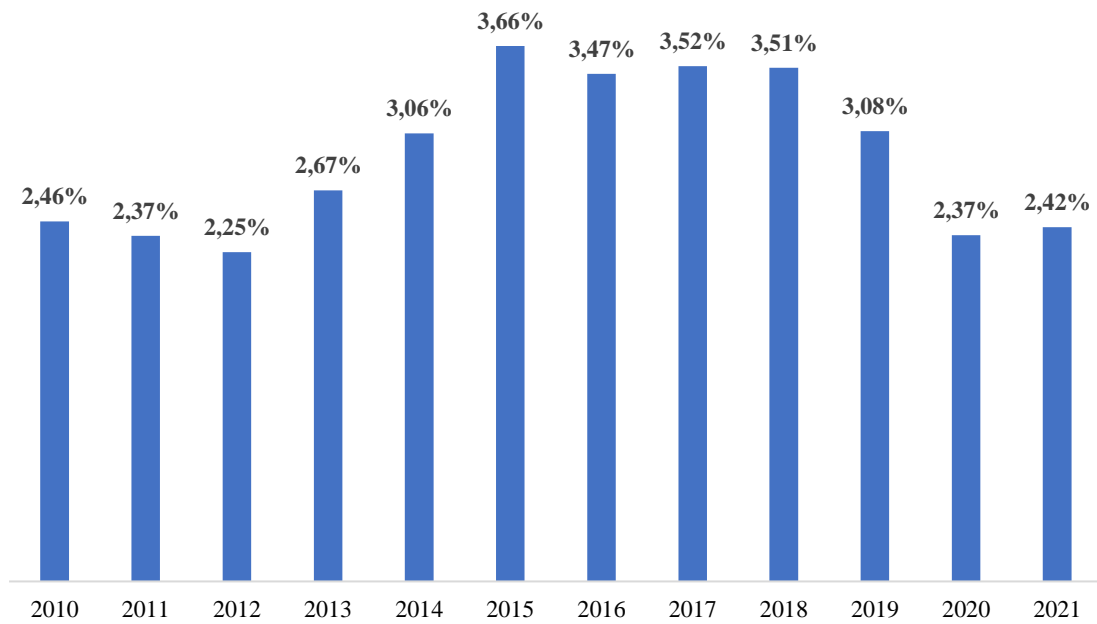
Zdroj: *de.statista.com*; vlastné spracovanie.

1.11 Príjmy z dane z príjmov právnických osôb v Slovenskej republike

Z grafu 4 vyplýva, že daňové príjmy z dane z príjmov právnických osôb tvoria na Slovensku väčšiu časť HDP ako príjmy z dane z príjmov právnických osôb v Nemecku. Ak sa však pozrieme na celkové príjmy zo zdaňovania právnických osôb v Nemecku, podiel týchto príjmov na HDP je približne rovnaký ako v SR.

Najviac príjmov z dane z príjmov právnických osôb v pomere k HDP sa na Slovensku vybralo v období pred pandémiou. Príjmy z korporátnej dane vzrástli v sledovanom období v priemere o 4,13 %, pričom HDP sa v tomto období zvyšovalo priemerne o 3,40 %. V roku 2020 nastal prudký pokles príjmov z dane z príjmov právnických osôb (takmer 25 %) sprevádzaný tiež poklesom HDP, čo bolo spôsobené útlmom podnikateľskej aktivity počas pandémie Covid-19.

Graf 4 – Podiel príjmov z dane z príjmov právnických osôb ako % HDP (SR)



Zdroj: Eurostat; vlastné spracovanie.

2 Cieľ práce

Hlavným cieľom tejto práce je poskytnúť ucelený pohľad na problematiku zdaňovania príjmov právnických osôb v Nemecku. Identifikovať základné a vedľajšie znaky dane z príjmov právnických osôb, načrtnúť skutočnosti ovplyvňujúce výpočet základu dane ako aj špecifiká zdaňovania právnických osôb v Nemecku. Oblasť danej problematiky sú rozobrané v kapitolách 1.1 – 1.8.

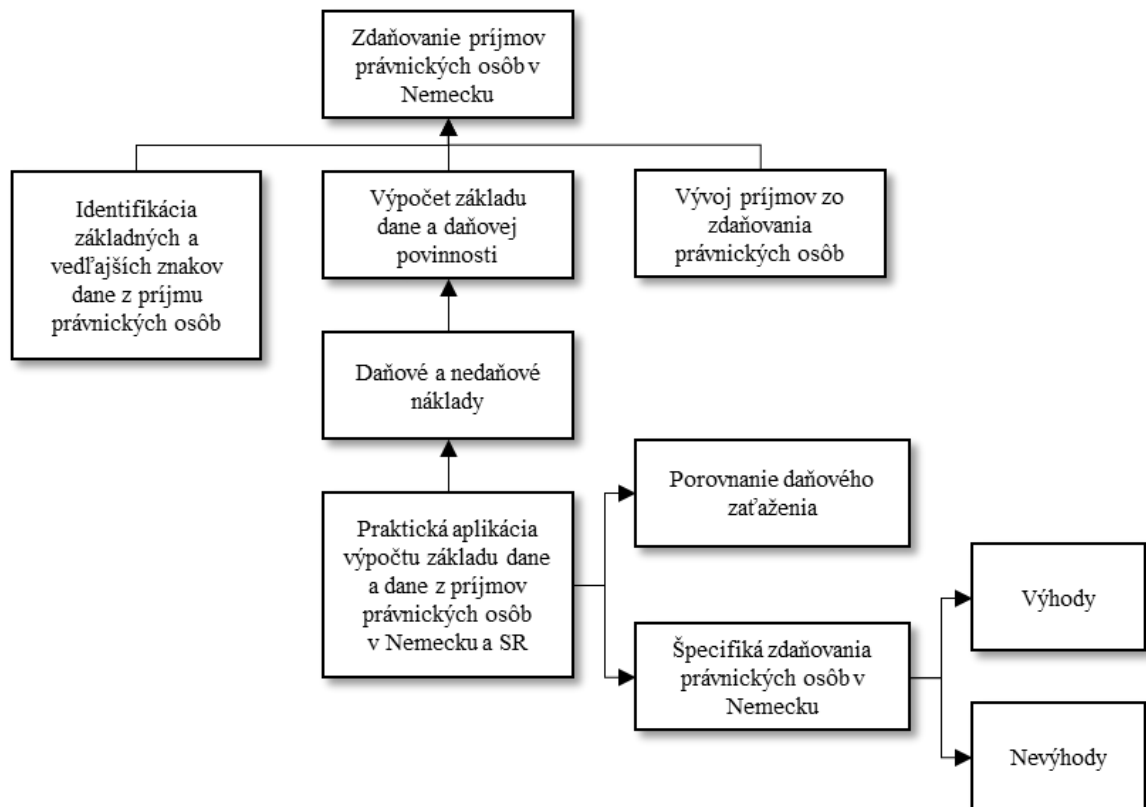
Prvým parciálnym cieľom práce je na základe vybraných daňovo uznateľných a daňovo neuznateľných nákladov poukázať na možnosti optimalizácie základu dane a daňovej povinnosti právnických osôb. Naplneniu tohto cieľa sa venuje kapitola 1.9.

Druhý parciálny cieľ je sledovanie vývoja príjmov zo zdaňovania právnických osôb v Nemecku, identifikovanie skutočností, ktoré ich ovplyvnili, a porovnanie podielu príjmov zo zdaňovania právnických osôb na HDP v Nemecku a v Slovenskej republike. Túto problematiku skúmajú kapitoly 1.10 a 1.11.

Tretím parciálnym cieľom práce je na základe praktickej aplikácie výpočtu základu dane a daňovej povinnosti vybranej spoločnosti za viacero zdaňovacích období identifikovať kauzálne súvislosti v zdaňovaní právnických osôb v Nemecku a v Slovenskej republike a porovnať výšku daňového zaťaženia v týchto krajinách. Zo získaných výsledkov identifikovať špecifiká nemeckého daňového systému a sformulovať výhody, resp. nevýhody zdaňovania príjmov právnických osôb v Nemecku. Týmto problémom sa zaoberá 4. kapitola.

Jednotlivé ciele záverečnej práce sumarizuje obrázok 1.

Obrázok 1 – Strom cieľov



Zdroj: Vlastné spracovanie.

3 Metodika práce a metódy skúmania

V prípravnej fáze písania diplomovej práce sme skúmali súčasný stav sledovanej problematiky zdaňovania právnických osôb v Nemecku najmä prostredníctvom študovania platných zákonov a nariadení, ale aj pomocou dostupných odborných článkov. Na základe získaných informácií sme charakterizovali daňové techniky dane z príjmov právnických osôb v Nemecku, ktoré sú popísané v prvej kapitole.

Nasledovala fáza analýzy spôsobu výpočtu základu dane a daňovej povinnosti právnických osôb. Cieľom analýzy bolo vysvetliť postup transformácie výsledku hospodárenia právnickej osoby pred zdanením na základ dane preskúmaním jednotlivých pripočítateľných a odpočítateľných položiek a poukázať na vybrané daňovo odpočítateľné a daňovo neodpočítateľné náklady a ich vplyv na optimalizáciu základu dane a daňovej povinnosti. Analýza jednotlivých druhov a sadzieb daní uplatňovaných na príjmy právnických osôb v Nemecku nám poskytla komplexný pohľad na výšku daňového zaťaženia právnických osôb na území Nemecka. Získané poznatky sme aplikovali pri spracovaní štvrtej kapitoly.

V kapitole 1.10 sme využili štatistické údaje o vývoji príjmov z dane z príjmov právnických osôb a zo živnostenskej dane ako špecifickej dane uplatňovanej na podnikateľov v Nemecku. Porovnaním s údajmi o podiele príjmov zo zdaňovania právnických osôb na HDP v Slovenskej republike sme v kapitole 1.11 zistili podobnosť podielu týchto daňových príjmov na celkovom outpute v oboch krajinách.

V štvrtej kapitole sme na základe konkrétneho príkladu vypočítali základ dane a daňovú povinnosť vybranej slovenskej spoločnosti v Slovenskej republike a v Nemecku za tri zdaňovacie obdobia a získané výsledky sme porovnali. Formou syntézy sme sformulovali závery o špecifikách nemeckého daňového systému a z nich plynúce výhody a nevýhody zdaňovania právnických osôb v Nemecku.

4 Daňové zat'azenie právnických osôb v Nemecku a v Slovenskej republike

Na analýzu a porovnanie výpočtu dane z príjmov právnických osôb boli použité účtovné údaje slovenskej spoločnosti KZ s.r.o., ktorej hlavnou činnosťou je inštalácia priemyselných strojov a prístrojov. Spoločnosť sa zaoberá sprostredkovaním a predajom zariadení pre termické odlakovanie a pomocných prípravkov pre lakovne. Údaje boli použité za zdaňovacie obdobia 2021, 2020 a 2019.

Zdaňovacím obdobím je kalendárny rok 1.1.2021 – 31.12.2021. Z účtovnej závierky sme použili výkaz ziskov a strát, ktorý sumarizuje tabuľka 3.

Tabuľka 3 – Výkaz ziskov a strát (KZ s.r.o., 2021)

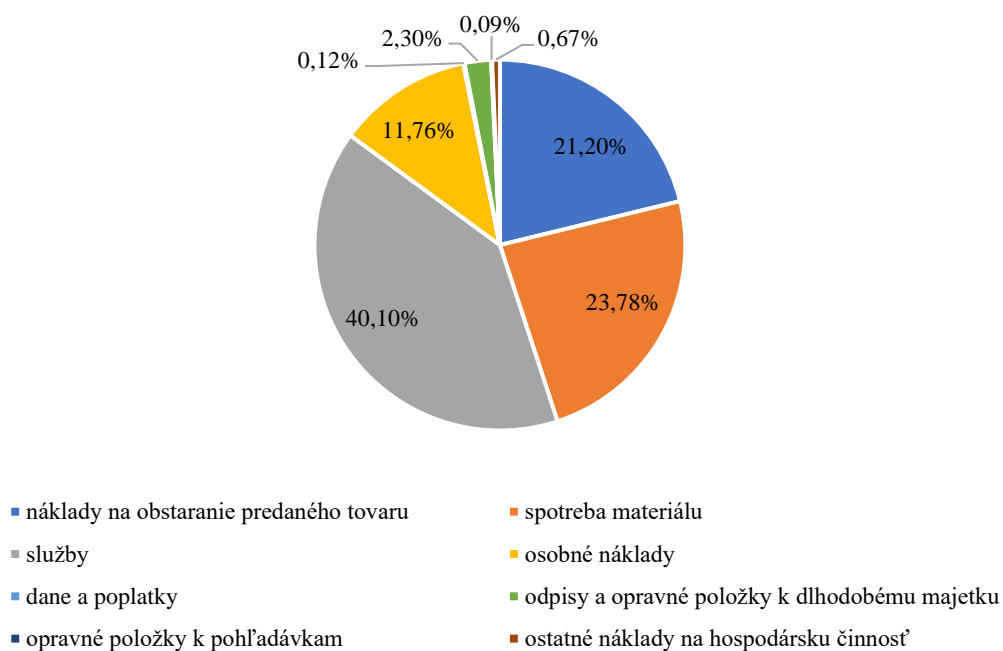
Výnosy z hospodárskej činnosti	1 206 694,44 €
tržby z predaja tovaru, vlastných výrobkov a služieb	1 124 319,80 €
zmeny stavu vnútroorganizačných zásob	28 599,40 €
aktivácia	52 614,87 €
tržby z predaja dlhodobého majetku a materiálu	500,00 €
ostatné výnosy z hospodárskej činnosti	660,37 €
Náklady na hospodársku činnosť	1 160 742,66 €
náklady na obstaranie predaného tovaru	246 021,37 €
spotreba materiálu	275 989,33 €
služby	465 418,71 €
osobné náklady	136 467,04 €
dane a poplatky	1 342,79 €
odpisy a opravné položky k dlhodobému majetku	26 676,75 €
opravné položky k pohľadávkam	992,40 €
ostatné náklady na hospodársku činnosť	7 834,27 €
Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti	45 951,78 €
Výnosy z finančnej činnosti	23,08 €
kurzové zisky	23,08 €
Náklady na finančnú činnosť	2 528,97 €
nákladové úroky	846,87 €
kurzové straty	51,31 €

ostatné náklady na finančnú činnosť	1 630,79 €
Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti	-2 505,89 €
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením	43 445,89 €

Zdroj: Účtovná závierka KZ s.r.o., 2021.

Graf 5 zachytáva podiel jednotlivých nákladov na hospodársku činnosť na celkových nákladoch. Vidíme, že najväčšiu časť nákladov tvoria služby nasledované spotrebou materiálu a nákladmi na obstaranie predaného tovaru. To odzrkadľuje zameranie spoločnosti KZ, ktorým je sprostredkovanie a predaj zariadení na termické odlakovanie ako aj servis, údržba a ďalšie dodatočné služby pre zákazníkov.

Graf 5 – Podiel nákladov na hospodársku činnosť na celkových nákladoch



Zdroj: Vlastné spracovanie.

4.1 Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Nemecku (2021)

Výkaz ziskov a strát podľa nemeckého obchodného zákonníka zachytáva tabuľka 4. Môžeme si všimnúť, že výpočet výsledku hospodárenia v Nemecku je rovnaký ako na Slovensku.

Tabuľka 4 – Výkaz ziskov a strát podľa nemeckého obchodného zákonníka HGB

Výnosy z hospodárskej činnosti
zmena stavu hotových výrobkov a nedokončenej výroby
ostatné výnosy z hospodárskej činnosti
Náklady na hospodársku činnosť
náklady na materiál (suroviny, spotrebný materiál, zásoby, nakúpený tovar a služby)
= hrubý zisk
osobné náklady (mzdy, príspevky na sociálne zabezpečenie, dôchodky)
odpisy dlhodobého hmotného majetku
ostatné náklady na hospodársku činnosť
= Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti
Výnosy z finančnej činnosti
výnosy z účastí
výnosy z ostatných cenných papierov a úverov
ostatné výnosové úroky a podobné výnosy
Náklady na finančnú činnosť
odpisy finančného majetku a odpisy cenných papierov
nákladové úroky a podobné náklady
= Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením
Daň z príjmov
Výsledok hospodárenia po zdanení
Ostatné dane
Čistý zisk/strata za účtovné obdobie

Zdroj: Nemecký obchodný zákonník HGB (Handelsgesetzbuch).

Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením podľa nemeckej právnej úpravy je teda totožný s tým, ktorý nám vyšiel v Slovenskej republike, t. j. 43 445,89 €. Teraz túto sumu upravíme o pripočítateľné a odpočítateľné položky podľa pravidiel platných v Nemecku. Úpravy výsledku hospodárenia sú uvedené v tabuľke 5.

Tabuľka 5 – Výpočet základu dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2021)

Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením	43 445,89 €
Pripočítateľné položky	4 839,01 €
neuhradené náklady	214,62 €
pohonné hmoty	3 106,80 €
náklady na reprezentáciu	390,92 €
ostatné nedaňové služby	11,29 €
pokuty a penále	148,51 €
odpis pohľadávky	110,55 €
ostatné náklady na hospodársku činnosť – preplatky	328,82 €
manká a škody na finančnom majetku	4,50 €
rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku 2021	523,00 €
Odpočítateľné položky	4 032,24 €
cestovné náklady	3 455,24 €
rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku 2020	450,00 €
uhradené náklady z 2020	127,00 €
ZÁKLAD DANE	44 252,66 €

Položku neuhradené náklady tvoria náklady na poradenské a právne služby, ktoré sú podľa § 5 nemeckého zákona o dani z príjmov, podobne ako na Slovensku, daňovým nákladom nie v čase vzniku, ale v čase úhrady. Neuhradené náklady v tomto zdaňovacom období preto tvoria pripočítateľnú položku a uhradené náklady z predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia zasa tvoria odpočítateľnú položku.

Keďže spoločnosť KZ s.r.o. vlastní motorové vozidlo, ktoré používa z 80 % na podnikateľské účely a z 20 % na súkromné účely, ako nemecký daňovník si môže vybrať, či bude viesť knihu jász a účtovať skutočné náklady alebo sa rozhodne pre pravidlo jedného percenta. V tomto prípade budeme postupovať podľa pravidla jedného percenta, keďže spoločnosť KZ s.r.o. nevedie evidenciu jász. Určíme si 1 % z hrubej cenníkovej ceny vozidla ako paušálnu mesačnú sumu, ktorá je neodpočítateľným nákladom. Hrubá cenniková cena v čase prvej registrácie motorového vozidla bola 25 890 €. Mesačný neodpočítateľný náklad v súvislosti s nákupom pohonných látok tak predstavuje sumu 258,90 €, a teda ročná suma daňovo neodpočítateľných nákladov na pohonné hmoty je vo výške 3 106,80 €. V porovnaní so Slovenskom, kde pre spoločnosť tvorí pripočítateľnú položku 20 % z hodnoty

nakúpených pohonných látok (1 813,97 €), v Nemecku táto suma predstavuje až niečo vyše 34 %.

Pri služobných cestách je v Nemecku možné účtovať buď skutočné náklady alebo paušálnu sumu 0,30 € za kilometer. V tomto prípade budeme ilustrovať možnosť paušálneho uplatňovania nákladov. Podľa cestovných dokladov bolo počas služobných ciest spoločnosti KZ s.r.o. za sledované účtovné obdobie najjazdených 22 000 km. Paušálne daňové výdavky súvisiace so služobnými cestami tak predstavujú sumu 6 600 €. Uplatnenie tejto paušálnej metódy je pre spoločnosť výhodnejšie, keďže paušálna suma odpočítateľných cestovných nákladov je vyššia ako suma skutočne vynaložených nákladov na služobné cesty. Rozdiel medzi výškou paušálnych a skutočných nákladov je 3 455,24 € a o túto sumu sa základ dane spoločnosti bude znižovať.

Náklady na reprezentáciu sú podľa nemeckej legislatívy daňovo uznateľné do výšky 70 %. Zo sumy 1 303,06 € je teda 30 %, čo predstavuje 390,92 €, daňovo neuznateľných a tvorí pripočítateľnú položku.

V položke ostatné nedaňové služby sa nachádza transakcia, ktorá nie je doložená fyzickým dokladom. Takéto nepreukázateľné transakcie, ale aj zmluvné pokuty či manká a škody sú v Nemecku pripočítateľnými položkami.

Spoločnosť KZ s.r.o. sa rozhodla dobrovoľne upustiť od vymáhania pohľadávky, a preto odpis tejto pohľadávky tvorí pripočítateľnú položku.

Poslednou položkou zvyšujúcou základ dane je rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku za rok 2021. Tvorbu rezerv v Nemecku upravuje § 249 Obchodného zákonníka a § 5 Zákona o dani z príjmov. Rezerva vytvorená na účely zostavenia účtovnej závierky a daňového priznania spoločnosti nie je podľa nemeckej právnej úpravy daňovo odpočítateľná. Základ dane znižuje až v tom období, v ktorom sa použije. Preto rezerva vytvorená v zdaňovacom období 2021 je pripočítateľnou položkou a použitá rezerva z roku 2020 tvorí odpočítateľnú položku.

Úpravou výsledku hospodárenia pred zdanením o pripočítateľné a odpočítateľné položky nám vyšiel základ dane v Nemecku vo výške 44 252,66 €.

Zo získaného základu dane teraz vypočítame daňovú povinnosť, ktorú sumarizuje tabuľka 6. Použitím sadzby dane z príjmov právnických osôb 15 % dostaneme daň vo výške 6 637,90 €. Spoločnosť však musí zaplatiť aj solidárnu prirážku vo výške 3,5 % z vypočítanej dane, čo

predstavuje sumu 365,08 €. Navyiac musí odvieť aj živnostenskú daň. Pri jej výpočte použijeme sadzbu 3,5 % zo zisku pred zdanením a následne vynásobíme daňovým multiplikátorom.

Keďže existujú veľké regionálne rozdiely vo výške daňového multiplikátora, a teda živnostenskej dane, na porovnanie si uvedieme tri varianty. V prvom variante budeme uvažovať, že spoločnosť KZ s.r.o. sídli v Mníchove. Mesto Mníchov má daňový multiplikátor na úrovni 490 %. Efektívna daňová sadzba¹⁶ živnostenskej dane v Mníchove je potom 17,15 %. Celkové daňové zaťaženie spoločnosti by bolo na úrovni 32,98 %.

Tabuľka 6 – Výpočet dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2021)

Základ dane	44 252,66 €
Daň 15 %	6 637,90 €
Solidárna prirážka 5,5 %	365,08 €
Živnostenská daň 490 % (Mníchov)	7 450,97 €
SPOLU daňová povinnosť	14 453,95 €

Ak by mala spoločnosť KZ s.r.o. sídlo v Mníchove, jej výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení by bol 28 991,94 €.

Tabuľka 7 zachytáva veľké rozdiely vo výške živnostenskej dane pri jej minimálnej a maximálnej sadzbe.

Tabuľka 7 – Minimálna a maximálna výška živnostenskej dane (2021)

Multiplikátor 200 % (min.)	3 041,21 €
Multiplikátor 900 % (max.)	13 685,46 €

Pri minimálnej sadzbe živnostenskej dane by spoločnosť mohla dosiahnuť výsledok hospodárenia po zdanení vo výške 33 401,70 €. Efektívna daňová sadzba živnostenskej dane by bola na úrovni 7 %. Celkové daňové zaťaženie by predstavovalo 22,83 %.

Naopak, pri maximálnej sadzbe živnostenskej dane by bol výsledok hospodárenia po zdanení spoločnosti len na úrovni 22 757,45 €. Efektívna daňová sadzba živnostenskej dane je v tomto prípade 31,5 % a celkové daňové zaťaženie spoločnosti by bolo až 47,33 %.

¹⁶ Efektívna daňová sadzba = daň/výsledok hospodárenia pred zdanením.

4.2 Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Slovenskej republike (2021)

Základom dane právnickej osoby v Slovenskej republike je výsledok hospodárenia zaúčtovaný v účtovníctve upravený na daňové účely podľa typu spoločnosti. Výsledok hospodárenia spoločnosti KZ s.r.o. za sledované účtovné obdobie sme upravili o jednotlivé pripočítateľné a odpočítateľné položky a vypočítali základ dane podľa právnej úpravy v Slovenskej republike. Jednotlivé úpravy sú uvedené v tabuľke 8.

Tabuľka 8 – Výpočet základu dane v SR (KZ s.r.o., 2021)

Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením	43 445,89 €
Pripočítateľné položky	4 566,32 €
neuhradené náklady	214,62 €
pohonné hmoty (20 %)	1 813,97 €
cestovné náklady nedaňové	108,00 €
náklady na reprezentáciu	1 303,06 €
ostatné nedaňové služby	11,29 €
pokuty a penále	148,51 €
odpis pohľadávky	110,55 €
ostatné náklady na hospodársku činnosť – preplatky	328,82 €
manká a škody na finančnom majetku	4,50 €
rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku 2021	523,00 €
Odpočítateľné položky	577,00 €
rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku 2020	450,00 €
uhradené náklady z 2020	127,00 €
ZÁKLAD DANE	47 435,21 €

Náklady na poradenské a právne služby sú podľa § 17 slovenského zákona o dani z príjmov daňovo uznateľným nákladom až po ich úhrade, a preto v tomto zdaňovacom období zvyšujú základ dane. Spoločnosť uplatňuje paušálne výdavky na pohonné hmoty a 20 % z týchto výdavkov tvorí nedaňový náklad, a teda táto suma zvyšuje základ dane. Pripočítateľnú položku tvoria aj cestovné náklady prevyšujúce limit stanovený zákonom o cestovných náhradách a taktiež náklady na reprezentáciu, zmluvné pokuty a manká ako inventarizačný rozdiel, ktoré sú podľa slovenskej legislatívy daňovo neuznateľným nákladom. Transakcia,

ktorá nie je doložená fyzickým dokladom, nespĺňa podmienku preukázateľnosti a o jej sumu sa musí základ dane zvýšiť. Aj odpis predmetnej pohľadávky bude tvoriť pripočítateľnú položku, keďže ide o dobrovoľné upustenie od jej vymáhania. Položkou zvyšujúcou základ dane je aj rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku za rok 2021. Podľa § 21 slovenského zákona o dani z príjmov ide o nedaňovú rezervu, ktorá sa stane daňovo uznateľným nákladom až v období, v ktorom príde k jej použitiu alebo rozpusteniu. Použitá rezerva na daňové priznanie z roku 2020 zasa tvorí odpočítateľnú položku, ktorá znižuje základ dane a daňovo uznateľným nákladom sú aj uhradené náklady na poradenské a právne služby z roku 2020.

Úpravou výsledku hospodárenia o pripočítateľné a odpočítateľné položky sme dostali základ dane v SR vo výške 47 435,21 €. Pri porovnaní so základom dane, ktorý nám vyšiel v Nemecku, ide o vyššiu sumu. Základ dane v Nemecku je v sledovanom zdaňovacom období o takmer 7 % nižší.

Na vypočítaný základ dane teraz aplikujeme sadzbu dane 21 %. Úhrn zdaniteľných príjmov spoločnosti za zdaňovacie obdobie je totiž vo výške 1 206 127,04 €, čo výrazne prevyšuje hranicu 49 790 € platnú pre rok 2021 na uplatnenie sadzby dane 15 %. Ako je zachytené v tabuľke 9, po abstrahovaní od zaplatených preddavkov na daň, spoločnosti KZ s.r.o. vznikla v Slovenskej republike za sledované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť vo výške 9 961,39 €.

Tabuľka 9 – Výpočet dane v SR (KZ s.r.o., 2021)

Základ dane	47 435,21 €
Daň 21 %	9 961,39 €
SPOLU daňová povinnosť	9 961,39 €

Spoločnosť tak dosiahla v Slovenskej republike výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení vo výške 33 484,50 €.

Vidíme, že hoci základ dane v Nemecku nám vyšiel nižší ako základ dane na Slovensku, výsledná daňová povinnosť v Nemecku je vyššia. Táto skutočnosť je ovplyvnená najmä existenciou živnostenskej dane a jej výškou. Z tabuľky 10, ktorá porovnáva zisk spoločnosti KZ po zdanení v Nemecku a v SR, je zrejmé, že aj pri minimálnej sadzbe živnostenskej dane by spoločnosť dosiahla v Nemecku nižší čistý zisk ako na Slovensku. Ak by spoločnosť

KZ s.r.o. sídlila v Mníchove, podiel živnostenskej dane na celkovej daňovej povinnosti spoločnosti by bol takmer 52 %.

Tabuľka 10 – Porovnanie výsledku hospodárenia po zdanení (2021)

Nemecko – Mníchov	28 991,94 €
Nemecko – min. živnostenská daň	33 401,70 €
Nemecko – max. živnostenská daň	22 757,45 €
Slovenská republika	33 484,50 €

Pre lepšie porovnanie aspektov zdaňovania v nami vybraných krajinách analyzujeme výpočet základu dane a daňovej povinnosti spoločnosti aj za predchádzajúce zdaňovacie obdobia.

Výkaz ziskov a strát za obdobie 1.1.2020 – 31.12.2020 zachytáva tabuľka 11.

Tabuľka 11 – Výkaz ziskov a strát (KZ s.r.o., 2020)

Výnosy z hospodárskej činnosti	1 515 545,07 €
tržby z predaja tovaru, vlastných výrobkov a služieb	1 553 767,73 €
zmeny stavu vnútroorganizačných zásob	- 40 275,77 €
ostatné výnosy z hospodárskej činnosti	2 053,11 €
Náklady na hospodársku činnosť	1 491 321,10 €
náklady na obstaranie predaného tovaru	185 134,14 €
spotreba materiálu	633 882,98 €
služby	499 477,15 €
osobné náklady	131 290,03 €
dane a poplatky	1 414,30 €
odpisy a opravné položky k dlhodobému majetku	27 668,41 €
opravné položky k pohľadávkam	4 721,51 €
ostatné náklady na hospodársku činnosť	7 732,58 €
Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti	24 223,97 €
Výnosy z finančnej činnosti	70,47 €
kurzové zisky	70,47 €
Náklady na finančnú činnosť	2 239,79 €
nákladové úroky	307,80 €

kurzové straty	4,59 €
ostatné náklady na finančnú činnosť	1 927,40 €
Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti	- 2 169,32 €
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením	22 054,65 €

Zdroj: Účtovná závierka KZ s.r.o., 2020.

4.3 Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Nemecku (2020)

Výsledok hospodárenia pred zdanením vo výške 22 054,65 € musíme opäť upraviť o pripočítateľné a odpočítateľné položky podľa legislatívy v Nemecku. Tieto úpravy sumarizuje tabuľka 12.

Tabuľka 12 – Výpočet základu dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2020)

Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením	22 054,65 €
Pripočítateľné položky	5 875,75 €
pohonné hmoty	3 106,80 €
náklady na reprezentáciu	546,59 €
náklady na ubytovanie dodávateľa	741,88 €
pokuty a penále	55,00 €
sociálne náklady nedaňové	640,00 €
ostatné náklady na hospodársku činnosť – preplatky	125,51 €
neuhradené náklady	209,97 €
rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku 2020	450,00 €
Odpočítateľné položky	662,54 €
rozpustená rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku 2019	450,00 €
uhradené náklady z 2019	212,54 €
ZÁKLAD DANE	27 267,86 €

Náklady na pohonné hmoty predstavovali v roku 2020 sumu 9 826,45 €. Pri uplatňovaní daňových nákladov na pohonné hmoty znova použijeme pravidlo jedného percenta z hrubej cenníkovej ceny vozidla. Suma 3 106,80 € je teda aj v tomto zdaňovacom období nedaňovým nákladom a zvyšuje základ dane. V tomto prípade si tak spoločnosť mohla do daňových nákladov zahrnúť necelých 70 % z celkových nákladov na pohonné hmoty.

Podľa zákona o dani z príjmov v Nemecku je 30 % z celkových reprezentačných nákladov daňovo neuznatelný náklad a suma 546,59 € tak tvorí pripočítateľnú položku.

Spoločnosť v roku 2020 uhradila náklady za ubytovanie svojho dodávateľa. Výdavky na zariadenia, ktoré slúžia na pohostenie, ubytovanie alebo zábavu osôb, ktoré nie sú zamestnancami, sú podľa nemeckého zákona o dani z príjmov daňovo neodpočítateľné.

Položku nedaňové sociálne náklady tvoria náklady na masáže pre zamestnancov. Keďže tieto výdavky boli použité na osobné účely zamestnancov, nemožno ich podľa charakteristiky daňového výdavku považovať za výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

Preplatky, neuhradené náklady a rezerva na daňové priznanie, podobne ako v zdaňovacom období 2021, tvoria taktiež pripočítateľné položky. Aj pokuta vo výške 55 € zvyšuje základ dane. Rozpustená rezerva a uhradené náklady z roku 2019 sú zasa odpočítateľnými položkami.

Spoločnosť tiež vyčíslila rozdiel medzi účtovnými a daňovými odpismi vo výške 6,32 €. V nemeckom práve však neexistuje pojem daňový odpis. Problematika odpisov je podchytená v § 253 Obchodného zákonníka, pričom ustanovenia § 7 zákona o dani z príjmu uvádzajú konkrétne pravidlá odpisovania. V Nemecku je celá suma účtovných odpisov daňovo uznateľným nákladom.

Úpravou výsledku hospodárenia vyšiel základ dane v Nemecku za zdaňovacie obdobie 2020 vo výške 27 267,86 €. Z tohto základu dane teraz vypočítame daňovú povinnosť. Ako vidíme v tabuľke 13, použitím sadzby dane z príjmov právnických osôb 15 % nám vyjde daň vo výške 4 090,18 €. Spoločnosť okrem toho zaplatí solidárnu prirážku 5,5 % z vypočítanej dane, čo predstavuje sumu 224,96 €. Pri výpočte živnostenskej dane berieme do úvahy 3,5 % zo zisku pred zdanením a jednotlivé daňové multiplikátory podľa hypotetického sídla spoločnosti. V Mníchove by spoločnosť zaplatila živnostenskú daň 3 782,36 € a celková daňová povinnosť by predstavovala sumu 8 097,50 €. Zisk po zdanení by tak bol vo výške 13 957,15 €.

Tabuľka 13 – Výpočet dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2020)

Základ dane	27 267,86 €
Daň 15 %	4 090,18 €
Solidárna prirážka 5,5 %	224,96 €
Živnostenská daň 490 % (Mníchov)	3 782,36 €
SPOLU daňová povinnosť	8 097,50 €

Pre porovnanie si opäť uvedieme možné rozdiely vo výške zaplatenej živnostenskej dani, ktoré zobrazuje tabuľka 14.

Tabuľka 14 – Minimálna a maximálna výška živnostenskej dane

Multiplikátor 200 % (min.)	1 543,82 €
Multiplikátor 900 % (max.)	6 947,19 €

Pri minimálnej sadzbe živnostenskej dane by spoločnosť dosiahla čistý zisk 16 195,69 €. Naopak pri maximálnej sadzbe by bol čistý zisk len 10 792,32 €.

4.4 Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Slovenskej republike (2020)

Výsledok hospodárenia za zdaňovacie obdobie 2020 transformujeme na základ dane podľa slovenského zákona o dani z príjmov. V tabuľke 15 sú uvedené jednotlivé pripočítateľné a odpočítateľné položky.

Tabuľka 15 – Výpočet základu dane v SR (KZ s.r.o., 2020)

Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením	22 054,65 €
Pripočítateľné položky	6 015,93 €
pohonné hmoty (20 %)	1 965,29 €
náklady na reprezentáciu	1 821,96 €
rozdiel medzi účtovnými a daňovými odpismi	6,32 €
náklady na ubytovanie dodávateľa	741,88 €
pokuty a penále	55,00 €
sociálne náklady nedaňové	640,00 €
ostatné náklady na hospodársku činnosť – preplatky	125,51 €
neuhradené náklady	209,97 €
rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku 2020	450,00 €
Odpočítateľné položky	662,54 €
rozpustená rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku 2019	450,00 €
uhradené náklady z 2019	212,54 €
ZÁKLAD DANE	27 408,04 €

Keďže spoločnosť používa motorové vozidlo z 20 % na súkromné účely, rovnaký podiel z nákladov na pohonné hmoty je nedaňový náklad a tvorí pripočítateľnú položku. Reprezentačné náklady sú v SR na rozdiel od Nemecka v plnej výške neodpočítateľným nákladom. Pokuty a penále taktiež v plnej výške zvyšujú základ dane. Keďže v SR sú daňovo uznateľným výdavkom len daňové odpisy a v sledovanom zdaňovacom období boli účtovné odpisy o 6,32 € vyššie, táto suma bude tvoriť pripočítateľnú položku. Podľa § 19 zákona o dani z príjmu sú daňovými výdavkami len náklady na ubytovanie pre zamestnancov. Náklady na ubytovanie dodávateľa teda nie sú daňovo uznateľné a o sumu 741,88 € sa musí základ dane zvýšiť. Taktiež náklady na masáže pre zamestnancov vo výške 640 € nemožno považovať za zákonné sociálne náklady. Náklady na starostlivosť o zdravie zamestnancov sú podľa § 19 zákona o dani z príjmu daňovými výdavkami len v tom prípade, ak to umožňuje osobitný predpis. Preplatky, neuhradené náklady a rezerva vytvorená na zostavenie účtovnej závierky a daňového priznania tvoria taktiež pripočítateľné položky. Naopak rozpustená rezerva a uhradené náklady z roku 2019 sú odpočítateľnými položkami.

Po úprave zisku pred zdanením podľa slovenskej právnej úpravy sme dostali základ dane vo výške 27 408,04 €. V tomto prípade nám vyšiel základ dane v SR o zhruba 0,5 % vyšší ako v Nemecku, čo predstavuje menší rozdiel ako v roku 2021.

V roku 2020 bola hranica výšky zdaniteľných príjmov pre uplatnenie sadzby dane 15 % na úrovni 100 000 €. Spoločnosť KZ dosiahla zdaniteľné príjmy 1 515 615,54 €, a preto aplikujeme sadzbu dane 21 %. Ako vyplýva z tabuľky 16, výsledná daňová povinnosť za obdobie 2020 je 5 755,69 €. Spoločnosť tak dosiahla zisk po zdanení na úrovni 16 298,96 €.

Tabuľka 16 – Výpočet dane v SR (KZ s.r.o., 2020)

Základ dane	27 408,04 €
Daň 21 %	5 755,69 €
SPOLU daňová povinnosť	5 755,69 €

Rovnako ako v predchádzajúcom príklade (2021) sa pre nami vybranú spoločnosť ukázalo výhodnejšie zdaňovanie na Slovensku ako v Nemecku. V zdaňovacom období 2020 bol vypočítaný základ dane v Nemecku nižší ako v SR, ale v porovnaní s rokom 2021 ide o zanedbateľný rozdiel. Najdôležitejším dôvodom, prečo bol v roku 2021 základ dane v Nemecku podstatne nižší v porovnaní so SR, bol paušálny spôsob uplatňovania

cestovných nákladov. Vďaka tejto metóde vznikla spoločnosti odpočítateľná položka, ktorá predstavovala takmer 8 % zo zisku pred zdanením. V roku 2020 sa rozdiely v pripočítateľných a odpočítateľných položkách v Nemecku a na Slovensku viac-menej vyrovnali. Kvôli vysokému daňovému zaťaženiu v Nemecku spôsobenému predovšetkým živnostenskou daňou, by spoločnosť KZ v roku 2020 nedosiahla ani pri minimálnej sadzbe živnostenskej dane vyšší čistý zisk ako na Slovensku. Túto skutočnosť zachytáva tabuľka 17.

Tabuľka 17 – Porovnanie výsledku hospodárenia po zdanení (2020)

Nemecko – Mníchov	13 957,15 €
Nemecko – min. živnostenská daň	16 195,69 €
Nemecko – max. živnostenská daň	10 792,32 €
Slovenská republika	16 298,96 €

Nakoniec ilustrujeme rozdiely v zdaňovaní v Nemecku a na Slovensku výpočtom základu dane a daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobie 1.1.2019 – 31.12.2019. Výkaz ziskov a strát za dané obdobie zobrazuje tabuľka 18.

Tabuľka 18 – Výkaz ziskov a strát (KZ s.r.o., 2019)

Výnosy z hospodárskej činnosti	1 700 884,18 €
tržby z predaja tovaru, vlastných výrobkov a služieb	1 705 797,31 €
zmeny stavu vnútroorganizačných zásob	- 7 241,99 €
ostatné výnosy z hospodárskej činnosti	2 328,86 €
Náklady na hospodársku činnosť	1 588 970,40 €
náklady na obstaranie predaného tovaru	246 742,35 €
spotreba materiálu	544 336,24 €
služby	634 970,28 €
osobné náklady	128 000,49 €
dane a poplatky	1 015,63 €
odpisy a opravné položky k dlhodobému majetku	21 972,89 €
opravné položky k pohľadávkam	6 020,50 €
ostatné náklady na hospodársku činnosť	5 912,04 €
Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti	111 913,80 €
Výnosy z finančnej činnosti	8,32 €

kurzové zisky	8,32 €
Náklady na finančnú činnosť	1 244,94 €
nákladové úroky	629,98 €
kurzové straty	65,86 €
ostatné náklady na finančnú činnosť	549,10 €
Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti	- 1 236,62 €
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením	110 677,18 €

Zdroj: Účtovná závierka KZ s.r.o., 2019.

4.5 Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Nemecku (2019)

Spoločnosť KZ dosiahla v sledovanom období výsledok hospodárenia pred zdanením vo výške 110 677,18 €. Tabuľka 19 zachytáva pripočítateľné a odpočítateľné položky, o ktoré by sme tento výsledok hospodárenia upravili v Nemecku.

Tabuľka 19 – Výpočet základu dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2019)

Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením	110 677,18 €
Pripočítateľné položky	8 974,63 €
pohonné hmoty	3 106,80 €
náklady na reprezentáciu	1 352,64 €
ostatné služby nedaňové	263,88 €
zmluvné pokuty	91,98 €
penále	135,00 €
sociálne náklady nedaňové	3 150,16 €
ostatné náklady na hospodársku činnosť – preplatky	211,63 €
neuhradené náklady	212,54 €
rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku 2019	450,00 €
Odpočítateľné položky	127,00 €
uhradené náklady z 2018	127,00 €
ZÁKLAD DANE	119 524,81 €

Celková suma nákladov na pohonné hmoty v roku 2019 bola 4 354,30 €. Paušálna suma vypočítaná ako 1 % z cenníkovej ceny vozidla, t. j. 3 106,80 € je aj v tomto zdaňovacom období nedaňovým nákladom zvyšujúcim základ dane. Keďže v tomto zdaňovacom období predstavovali náklady na pohonné hmoty výrazne nižšiu sumu ako v predošlých príkladoch,

použitie paušálnej metódy sa prejavilo vo výške podielu daňovo uznateľných nákladov na celkových nákladoch na pohonné hmoty. Zatiaľ čo v roku 2021 bolo daňovo uznateľných 66 %, v roku 2020 to bolo 70 %, v tomto prípade si spoločnosť mohla do daňových nákladov zahrnúť len necelých 29 % z celkových nákladov na pohonné hmoty.

Podľa nemeckého zákona o dani z príjmov tvorí 30 % z celkových nákladov na reprezentáciu, čo predstavuje sumu 1 352,64 €, pripočítateľnú položku.

Položka ostatné nedaňové služby zahŕňa výdavky osobného charakteru. Tie v zmysle zákona nemožno považovať za výdavky súvisiace s podnikaním, a preto sa musí základ dane o túto sumu zvýšiť.

Ďalšiu pripočítateľnú položku tvoria zmluvné pokuty a penále, ktoré sú daňovo neodpočítateľným nákladom.

Nedaňové sociálne náklady tvorí stravné prevyšujúce zákonom stanovený limit a náklady na masáže pre zamestnancov. Pre určenie výšky stravného v Nemecku platia iné sadzby ako v SR, ale keďže nemáme k dispozícii podrobnejšie údaje, budeme uvažovať o rovnakých limitoch, a teda o rovnakej neodpočítateľnej sume výdavkov. Náklady na masáže ako benefit pre zamestnancov sú rovnako ako v predchádzajúcom príklade pripočítateľnou položkou.

Pripočítateľné položky zvyšujúce základ dane sú aj preplatky, neuhradené náklady a rezerva na daňové priznanie.

Uhradené náklady z predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia sú zasa odpočítateľnou položkou.

Spoločnosť KZ poskytla v roku 2019 dar charitatívnej organizácii vo výške 25 €. Dary charitatívnym, dobročinným a cirkevným organizáciám sú v Nemecku odpočítateľné do celkovej výšky 20 % zo zisku, čo v našom prípade predstavuje sumu 22 135 €. Dar v hodnote 25 € je tak v plnej výške daňovo odpočítateľný náklad.

Prostredníctvom daných úprav sme dostali základ dane v Nemecku za zdaňovacie obdobie 2019 na úrovni 119 524,81 €. Výpočet nemeckej daňovej povinnosti spoločnosti sumarizuje tabuľka 20. Aplikovaním sadzby dane z príjmov právnických osôb 15 % dostaneme daň vo výške 4 090,18 €. Spoločnosť musí odvieť solidárnu prirážku vo výške 5,5 % z dane, t. j. 224,96 €. Ak uvažujeme o sídle spoločnosti v Mníchove, živnostenskú daň vypočítame ako 3,5 % zo zisku pred zdanením a vynásobíme daňovým multiplikátorom 490 %. Spoločnosť teda musí zaplatiť živnostenskú daň v sume 3 782,36 €. Celková

nemecká daňová povinnosť v meste Mníchov za obdobie 2019 vychádza na úrovni 37 895,93 € a spoločnosť by dosiahla čistý zisk vo výške 72 781,21 €.

Tabuľka 20 – Výpočet dane v Nemecku (KZ s.r.o., 2019)

Základ dane	119 524,81 €
Daň 15 %	17 928,72 €
Solidárna prirážka 5,5 %	986,08 €
Živnostenská daň 490 % (Mníchov)	18 981,13 €
SPOLU daňová povinnosť	37 895,93 €

Vzhľadom na výrazné rozdiely vo výške živnostenskej dane v nemeckých regiónoch si opäť uvedieme rozpätie od minimálnej po jej maximálnu výšku, ktoré zachytáva tabuľka 21.

Tabuľka 21 – Minimálna a maximálna výška živnostenskej dane

Multiplikátor 200 % (min.)	7 747,40 €
Multiplikátor 900 % (max.)	34 863,30 €

Ak by spoločnosť sídlila v regióne, v ktorom sa uplatňuje minimálna sadzba živnostenskej dane, dosiahla by čistý zisk vo výške 84 014,98 €. Pri použití maximálnej sadzby živnostenskej dane by však dosiahla zisk po zdanení len na úrovni 56 899,08 €.

4.6 Výpočet základu dane a daňovej povinnosti v Slovenskej republike (2019)

V Slovenskej republike bol výsledok hospodárenia spoločnosti KZ v zdaňovacom období 2019 upravený o položky, ktoré zachytáva tabuľka 22.

Tabuľka 22 – Výpočet základu dane v SR (KZ s.r.o., 2019)

Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením	110 677,14 €
Pripočítateľné položky	9 919,86 €
pohonné hmoty (20 %)	870,86 €
náklady na reprezentáciu	4 508,81 €
ostatné služby nedaňové	263,88 €
zmluvné pokuty	91,98 €
penále	135,00 €

sociálne náklady nedaňové	3 150,16 €
dary	25,00 €
ostatné náklady na hospodársku činnosť – preplatky	211,63 €
neuhradené náklady	212,54 €
rezerva na daňové priznanie a účtovnú závierku 2019	450,00 €
Odpočítateľné položky	132,68 €
rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi	5,68 €
uhradené náklady z 2018	127,00 €
ZÁKLAD DANE	120 464,32 €

Pripočítateľnú položku tvorí paušál 20 % zo sumy nakúpených pohonných hmôt, ktoré sa považujú za súkromnú spotrebu. Reprezentačné náklady, pokuty a penále sú v plnej výške neodpočítateľné náklady. Suma 263,88 € predstavuje výdavky na súkromné účely, ktoré nesúvisia s podnikaním, a preto tvorí pripočítateľnú položku. Základ dane zvyšuje aj stravné nad rámec Zákonníka práce vo výške 110,16 € a suma 3 040 € vynaložená na masáže pre zamestnancov. Podľa slovenského zákona o dani z príjmov sú dary daňovo neuznatel'né náklady, a preto sa musí základ dane o sumu 25 € zvýšiť. Dočasným nedaňovým nákladom sú neuhradené náklady v danom účtovnom období. Pripočítateľnou položkou je aj nedaňová rezerva a vzniknuté preplatky. Keďže v sledovanom období boli daňové odpisy o 5,68 € vyššie ako účtovné odpisy, táto suma tvorí odpočítateľnú položku a znižuje základ dane spolu s uhradenými nákladmi z predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia.

Úpravou výsledku hospodárenia vznikol v SR základ dane vo výške 120 464,32 €. V poslednom sledovanom období vyšiel základ dane v SR o zhruba 0,8 % vyšší ako základ dane v Nemecku.

V roku 2019 neexistoval na Slovensku inštitút mikrodaňovníka a pre všetky právnické osoby sa uplatňovala sadzba dane 21 %. Ako zachytáva tabuľka 23, z vypočítaného základu dane spoločnosť odviedla daň vo výške 25 297,51 €. Zisk spoločnosti po zdanení na Slovensku v roku 2019 tak predstavoval sumu 85 379,63 €.

Tabuľka 23 – Výpočet dane v SR (KZ s.r.o., 2019)

Základ dane	120 464,32 €
Daň 21 %	25 297,51 €
SPOLU daňová povinnosť	25 297,51 €

Aj tretie sledované obdobie potvrdzuje výhodnejšie podmienky zdaňovania spoločnosti na Slovensku. Vypočítaný základ dane v SR bol síce vyšší, ale daňové zaťaženie výrazne nižšie, čo sa odzrkadlilo vo výške čistého zisku spoločnosti, ktorý je zo všetkých variantov na Slovensku najvyšší. Tabuľka 24 porovnáva jednotlivé možné scenáre dosiahnutých čistých ziskov spoločnosti KZ v zdaňovacom období 2019.

Tabuľka 24 – Porovnanie výsledku hospodárenia po zdanení (2019)

Nemecko – Mníchov	72 781,21 €
Nemecko – min. živnostenská daň	84 014,98 €
Nemecko – max. živnostenská daň	56 899,08 €
Slovenská republika	85 379,63 €

Rozdiely v efektívnych daňových sadzbách našich modelových výpočtov daňovej povinnosti spoločnosti KZ v zdaňovacích obdobiach 2019 až 2021 v rôznych nemeckých regiónoch a na Slovensku sumarizuje tabuľka 25.

Tabuľka 25 – Porovnanie efektívnych sadzieb dane

Rok 2021		
	Základ dane	Efektívna sadzba dane
Nemecko – Mníchov	44 252,66 €	33,27 %
Nemecko – min. živnostenská daň	44 252,66 €	23,12 %
Nemecko – max. živnostenská daň	44 252,66 €	47,62 %
Slovenská republika	47 435,21 €	22,93 %
Rok 2020		
	Základ dane	Efektívna sadzba dane
Nemecko – Mníchov	27 267,86 €	36,72 %
Nemecko – min. živnostenská daň	27 267,86 €	26,57 %
Nemecko – max. živnostenská daň	27 267,86 €	51,07 %
Slovenská republika	27 408,04 €	26,10 %

Rok 2019		
	Základ dane	Efektívna sadzba dane
Nemecko – Mníchov	119 524,81 €	34,24 %
Nemecko – min. živnostenská daň	119 524,81 €	24,09 %
Nemecko – max. živnostenská daň	119 524,81 €	48,59 %
Slovenská republika	120 464,32 €	22,86 %

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Vo všetkých troch zdaňovacích obdobiach by spoločnosť KZ dosiahla v Nemecku nižší základ dane ako na Slovensku. V Nemecku však pozorujeme vysoké efektívne daňové zaťaženie pohybujúce sa v rozmedzí 23,12 % až 51,07 %, zatiaľ čo na Slovensku sa efektívna daňová sadzba pohybovala medzi 22,86 % a 26,10 %.

Pri optimalizácii základu dane nami vybranej spoločnosti v Nemecku sme mohli pozorovať výhodu oproti Slovenskej republike v podobe paušálnej metódy uplatňovania cestovných nákladov pri služobných cestách v závislosti od počtu prejazdených kilometrov. Spoločnosť si mohla odpočítať paušálne náklady, ktoré boli viac ako dvojnásobne vyššie než suma skutočne vynaložených cestovných nákladov. Naopak to bolo pri nákladoch na pohonné hmoty, kedy paušál v podobe jedného percenta uplatňovaný v Nemecku bol pre spoločnosť v porovnaní so Slovenskom nevýhodný. V SR sa v každom zdaňovacom období základ dane zvyšoval o 20 % zo sumy nakúpených pohonných hmôt, zatiaľ čo v Nemecku to bolo najmenej o 30 % v roku 2020 a najviac o 70 % v roku 2019. Na rozdiel od Slovenskej republiky, v Nemecku sú náklady na reprezentáciu čiastočne daňovo uznateľným nákladom, čo tiež prispelo k optimalizácii základu dane našej spoločnosti. V našom riešení sme poukázali aj na problematiku darov, ktoré sú na Slovensku nedaňovými nákladmi, pričom v Nemecku je ich možné odpočítať do výšky 20 % zo zisku. Na rozdiel od nemeckej legislatívy, ktorá nerozoznáva účtovné a daňové odpisy, spoločnosť na Slovensku musela upravovať základ dane aj o rozdiely medzi účtovnými a daňovými odpismi.

V našom príklade bolo teda z hľadiska optimalizácie základu dane výhodnejšie Nemecko, kde naša spoločnosť vďaka priaznivejším možnostiam uplatňovania daňových nákladov vykázala v každom sledovanom zdaňovacom období nižší základ dane. Kvôli vysokému

daňovému zaťaženiu sa však táto výhoda stratila a v konečnom dôsledku by naša spoločnosť v Nemecku dosiahla nižší zisk po zdanení ako na Slovensku.

5 Záver

Dane z príjmu sú veľmi diskutovanou témou, keďže sa jedná o najdôležitejší nástroj prostredníctvom ktorého štát získava finančné prostriedky do štátneho rozpočtu. Daňou z príjmov právnických osôb štát ovplyvňuje nielen domácich podnikateľov, ale aj potenciálnych investorov, ktorých môžu prilákať priaznivé podmienky podnikania v krajine.

Nemecký daňový systém sa v porovnaní s tým slovenským vyznačuje väčšou zložitou. Právnické osoby v Nemecku sú zdaňované tromi daňami – daňou z príjmu právnických osôb, solidárnou prirážkou a živnostenskou daňou.

Hoci samotná sadzba dane z príjmov právnických osôb v Nemecku je pomerne nízka, celkové daňové zaťaženie právnických osôb je vysoké. Príčinou je najmä existencia živnostenskej dane a jej výška. Príjmy zo živnostenskej dane tvoria významnejšiu položku v štátnom rozpočte ako daň z príjmu právnických osôb. Tým, že jej výšku ovplyvňujú obce, existujú značné rozdiely aj v daňovom zaťažení právnických osôb na území Nemecka, ktoré sa pohybuje od 22,83 % až do 47,33 % a patrí medzi najvyššie v rámci krajín EÚ. Živnostenská daň tak plní významnú úlohu v daňovom systéme Nemecka. Napríklad stanovením nižšej sadzby vedia obce prilákať nových investorov do oblasti s vyššou nezamestnanosťou, a tým zlepšiť situáciu na trhu práce v regióne.

Možnosti optimalizácie základu dane v Slovenskej republike a v Nemecku sú veľmi podobné, aj keď existujú určité rozdiely a špecifiká. V prípade výpočtu daňovej povinnosti nami vybranej spoločnosti sme mohli pozorovať rozdiely pri uplatňovaní nákladov na pohonné hmoty, cestovných náhradách pri služobných cestách, nákladoch na reprezentáciu či poskytovaní darov. Nemecká právna úprava na rozdiel od tej slovenskej nerozlišuje medzi účtovnými a daňovými odpismi a účtovné odpisy sú v Nemecku daňovo uznateľným nákladom v plnej výške. Navyše v Nemecku existuje možnosť tzv. investičného odpisu, kedy môže právnická osoba počas jedného zdaňovacieho obdobia vykonať odpis polovice nákladov na obstaranie dlhodobého hnutel'ného majetku. Medzi špecifiká nemeckého daňového systému patrí aj možnosť umorovania straty do minulosti, teda odpočítavanie od príjmov z predchádzajúcich zdaňovacích období. V Slovenskej republike môžu právnické osoby umorovať straty len v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach. Podstatným rozdielom medzi slovenským a nemeckým daňovým systémom je aj zdaňovanie skupiny právnických osôb. Zatiaľ čo na Slovensku takáto možnosť neexistuje, v Nemecku môžu byť viaceré právnické osoby posudzované z daňového hľadiska ako celok. Pre daňovú skupinu je daná

bariéra úrokov, ktorá limituje daňovú uznateľnosť úrokových nákladov. Na Slovensku platia pravidlá nízkej kapitalizácie, ktoré zasa limitujú daňovú uznateľnosť úrokových nákladov pri závislých osobách. Odlišnosti v oblasti zdaňovania v daných krajinách sa týkajú aj dividend. Pre právnické osoby na Slovensku nie sú vyplatené ani prijaté dividendy predmetom dane. V Nemecku sa však považuje 5 % zo sumy vyplatených dividend za náklad súvisiaci s príjmom oslobodeným od dane a je daňovo neuznateľný.

Výsledky nášho modelového príkladu jasne potvrdzujú vysoké daňové zaťaženie právnických osôb v Nemecku. Základ dane nami vybranej spoločnosti sme dokázali v Nemecku lepšie optimalizovať, napriek tomu by však aj pri minimálnej sadzbe živnostenskej dane nedosiahla vyšší čistý zisk ako na Slovensku.

Práca naplnila svoje ciele vo všetkých vytýčených oblastiach, poskytla pohľad na zdaňovanie právnických osôb v Nemecku, na spôsob výpočtu základu dane a daňovej povinnosti a na základe príkladu zdanenia vybranej spoločnosti porovnala možnosti v dvoch krajinách.

Bibliografia

1. Abgabenordnung, BGBl. I S. 3866/2002 (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov.
2. Aktiengesetz, BGBl. I S. 1089/1965 (Zákon o akciových spoločnostiach) v znení neskorších predpisov.
3. BORNHOFEN M. – BORNHOFEN M. C. 2022. *Steuerlehre 2 Rechtslage 2021*. Springer Gabler Wiesbaden, 2022. s. 391 – 418. ISBN 978-3-658-36175-4.
4. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. *Körperschaftsteuer-Hinweise* (Oficiálna príručka k dani z príjmov právnických osôb). 2016. Dostupné na: <https://ksth.bundesfinanzministerium.de/ksth/2015/home.html>
5. BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN. *Körperschaftsteuer-Hinweise* (Oficiálna príručka k dani z príjmov právnických osôb). 2022. Dostupné na: <https://ksth.bundesfinanzministerium.de/ksth/2022/home.html>
6. BUNDESMINISTERIUM FÜR WIRTSCHAFT UND ENERGIE. 2021. *Steuern* [elektronický zdroj]. GründerZeiten 09, vyd. 10/2021. Berlín. Dostupné na: https://www.existenzgruender.de/SharedDocs/Downloads/DE/GruenderZeiten/GruenderZeiten-09.pdf?__blob=publicationFile
7. BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE. 2020. *Die Steuerbelastung der Unternehmen in Deutschland*. Berlín, Frankfurt nad Mohanom: Institut der deutschen Wirtschaft, 2020. 54 s. ISBN 978-3-602-45638-3.
8. Einkommensteuergesetz, BGBl. I S. 336, 3862/2009 (Zákon o dani z príjmov) v znení neskorších predpisov.
9. FELD, L. P. a kol. 2018. *Unternehmensbesteuerung unter Wettbewerbsdruck*. Berlín: Stiftung Marktwirtschaft, 2018. 67 s. ISBN: 3-89015-124-8.
10. Gewerbesteuergegesetz, BGBl. I S. 4167/2002 (Zákon o živnostenskej dani) v znení neskorších prepisov.
11. GmbH-Gesetz, RGBl. I S. 477/1892 (Zákon o spoločnostiach s ručením obmedzeným) v znení neskorších predpisov.
12. Handelsgesetzbuch, RGBl. I S. 219/1897 (Obchodný zákonník) v znení neskorších predpisov.
13. HENTZE, T. 2019. *Effektiver Unternehmensteuersatz in Deutschland seit Jahren konstant* [elektronický zdroj]. Krátka správa, vyd. 12/2019. Kolín: Institut der deutschen

- Wirtschaft. Dostupné na:
<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/195077/1/106723456X.pdf>
14. Körperschaftsteuergesetz, BGBl. I S. 4144/2002 (Zákon o dani z príjmov právnických osôb) v znení neskorších predpisov.
 15. Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung, BGBl. I S. 365/1994 (Vykonávacie nariadenie o dani z príjmov právnických osôb) v znení neskorších predpisov.
 16. Solidaritätszuschlaggesetz, BGBl. I S. 4130/2002 (Zákon o solidárnej prirážke) v znení neskorších predpisov.
 17. SPENGLER, CH. – EVERS, L. – HALTER, M. – ZINN, B. 2012. *Unternehmensbesteuerung in Deutschland*. Mnichov: Stiftung Familienunternehmen, 2012. 183 s. ISBN: 9978-3-942467-17-9.
 18. TRAUTVETTER, CH. – ÖTSCH, S. – HENN, M. 2018. *Unternehmensteuern in Deutschland – Rechtliche Grauzonen und zivilgesellschaftliche Alternativen*. Berlín: Otto Brenner Stiftung, 2018. 81 s. ISSN: 2365-1962.
 19. AfA Tabellen (Odpisové tabuľky). Dostupné na:
[https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltung-Steuerrecht/Betriebspruefung/AfA_Tabellen/afa_tabellen.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltung/Steuerrecht/Betriebspruefung/AfA_Tabellen/afa_tabellen.html)
 20. Daň z príjmov právnických osôb [online]. Dostupné na:
<https://gruenderplattform.de/unternehmen-gruenden/koerperschaftssteuer>
 21. Náklady súvisiace s motorovým vozidlom právnickej osoby [online]. Dostupné na:
https://www.gruenderkueche.de/fachartikel/finanzen/geschaeftswagen-kfz-kosten-absetzen-so-gehts/#Ausgaben_rund_um_das_Fahrzeug_abschreiben
 22. Neodpočítateľné náklady k dani z príjmov právnických osôb [online]. Dostupné na:
<https://www.steuerkurse.de/koerperschaftsteuer-kst/nichtabziehbare-aufwendungen.html>
 23. Odpisovanie majetku [online]. Dostupné na: <https://www.buchhaltung-einfach-sicher.de/buchhaltung/abschreibung>
 24. Odpisovanie majetku [online]. Dostupné na:
<https://www.ionos.at/startupguide/unternehmensfuehrung/was-bedeutet-abschreibung/>
 25. Právnická osoba [online]. Dostupné na: <https://www.juraforum.de/lexikon/juristische-person>
 26. Solidárna prirážka [online]. Dostupné na:
<https://www.finanztip.de/solidaritaetszuschlag/>

27. Živnostenská daň [online]. Dostupné na: <https://www.fuergruender.de/wissen/unternehmen-gruenden/finanzen/steuern/gewerbesteuer/>
28. Živnostenská daň [online]. Dostupné na: <https://gruenderplattform.de/unternehmen-gruenden/gewerbesteuer>
29. Živnostenská daň [online]. Dostupné na: <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/g/gewerbeertrag/>
30. Európska komisia. *Taxation Trends in the European Union*. 2022. ISBN 978-92-76-49152-1.
31. KUŠNÍROVÁ, J. 2016. Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 198 s. ISBN 978-80-7552-490-4.
32. SCHULTZOVÁ, A. – RABATINOVÁ, M. 2015. *Daňovníctvo, daňová teória a politika I*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015. 308 s. ISBN 978-80-7478-867-3.
33. Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov.
34. Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.
35. Zákon č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov.
36. Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
37. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.