

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA PODNIKOVÉHO MANAŽMENTU

Evidenčné číslo: 104004/I/2022/36114651171012612

**Daňová politika v oblasti uplatňovania dôchodkových daní
vo vybraných krajinách EÚ a jej vplyv na podnikateľské
prostredie**

Diplomová práca

2022

Bc. Nikola Šavelová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA PODNIKOVÉHO MANAŽMENTU

**Daňová politika v oblasti uplatňovania dôchodkových daní
vo vybraných krajinách EÚ a jej vplyv na podnikateľské
prostredie**

Diplomová práca

Študijný program: Podnikové financie

Študijný odbor: Ekonómia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra podnikových financií

Vedúci záverečnej práce: Ing. Ivona Ďurinová, PhD.

Bratislava 2022

Bc. Nikola Šavelová

Pod'akovanie

Touto cestou by som sa chcela poďakovať vedúcej záverečnej práce Ing. Ivone Ďurinovej, PhD., za usmernenie, hodnotné informácie, ktoré mi pomohli pri vypracovávaní záverečnej práce, za ochotu a všetok vynaložený čas.

Abstrakt

ŠAVELOVÁ, Nikola: *Daňová politika v oblasti uplatňovania dôchodkových daní vo vybraných krajinách EÚ a jej vplyv na podnikateľské prostredie*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta podnikového manažmentu; Katedra podnikových financií. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Ivona Ďurinová, PhD. – Bratislava: FPM, 2022, s. 106.

Záverečná práca je vypracovaná na tému *Daňová politika v oblasti uplatňovania dôchodkových daní vo vybraných krajinách EÚ a jej vplyv na podnikateľské prostredie*. Cieľom záverečnej práce bolo na základe analýzy a komparácie charakterizovať daňovú politiku uplatňovanú v oblasti dôchodkových daní vo vybraných krajinách a zhodnotiť ju z hľadiska vplyvu na podnikateľské subjekty, podnikateľské prostredie, ako aj z hľadiska požiadaviek kladených na daňový systém. Záverečná práca je rozdelená do piatich kapitol. V rámci prvej kapitoly sa venujeme charakteristike základných pojmov a právnej úprave zdaňovania príjmov právnických osôb v nami vybraných krajinách. V druhej časti záverečnej práce sme si zadefinovali hlavný cieľ a čiastkové ciele. Ďalšia kapitola sa zaoberá metodikou a metódami, ktoré sme využili pri písaní záverečnej práce. V štvrtej kapitole sa zaoberáme porovnaním daňových sadzieb z príjmov právnických osôb v nami vybraných krajinách EÚ, využívaním jednotlivých druhov daňových stimulov, dopadom daňovej politiky na daňové zaťaženie právnických osôb a vplyvom daňovej politiky EÚ na podnikateľské prostredie. V rámci piatej kapitoly sme zhodnotili vplyv daňovej politiky vo vybraných krajinách EÚ na podnikateľské prostredie a daňovú politiku vo vybraných krajinách EÚ z hľadiska požiadaviek kladených na daňový systém.

Kľúčové slová:

daňová politika, daň z príjmov právnických osôb, požiadavky kladené na daňový systém, daňové stimuly

Abstract

ŠAVELOVÁ, Nikola: *Tax policy in the field of application of income taxes in selected EU countries and its impact on the business environment*. – The University of Economics in Bratislava. Faculty of business management. Department of Business Finance. – Ing. Ivona Ďurinová, PhD. – Bratislava: FPM, 2022, p.106.

This final work elaborates on the topic of Tax policy in the field of application of income taxes in selected EU countries and its impact on the business environment. The main aim of this work is the analysis and comparison which characterises the tax policy applied in the field of income taxes in selected countries and evaluates it in terms of impact on businesses, business environment, as well as in terms of requirements for the tax system. This final work is divided into five chapters. We deal with the characteristics of basic concepts and legal regulation of corporate income tax in our selected countries in the first chapter. We define the main goal and sub-goals in the second part. The next chapter deals with the methodology and methods we used in writing the thesis. We deal with the comparison of corporate tax rates in our selected EU countries, the use of different types of tax incentives, the impact of tax policy on the corporate tax burden and the impact of EU tax policy on the business environment in the fourth chapter. In the fifth chapter, we evaluate the impact of tax policy in selected EU countries on the business environment and tax policy in selected EU countries in terms of requirements for the tax system.

Key words:

tax policy, corporate tax, requirements for the tax system, tax incentives

Obsah

1	Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	10
1.1	Daňová politika	10
1.1.1	<i>Ciele daňovej politiky.....</i>	<i>11</i>
1.1.2	<i>Daňové stimuly.....</i>	<i>12</i>
1.1.3	<i>Požiadavky kladené na daňový systém.....</i>	<i>14</i>
1.2	Daňová politika v EÚ	15
1.3	Zdaňovanie príjmov právnických osôb v krajinách EÚ.....	20
1.3.1	<i>Daň z príjmov právnických osôb na Slovensku.....</i>	<i>20</i>
1.3.2	<i>Daň z príjmov právnických osôb v Španielsku.....</i>	<i>31</i>
1.3.3	<i>Daň z príjmov právnických osôb vo Francúzsku</i>	<i>40</i>
2	Cieľ práce.....	47
3	Metódy a metodika práce	48
3.1	Objekt práce	48
3.2	Pracovné postupy	48
3.3	Spôsob získavania údajov a ich zdroje	48
3.4	Použité metódy vyhodnotenia a interpretácie výsledkov.....	49
4	Výsledky práce.....	50
4.1	Daňová politika v oblasti zdaňovania príjmov právnických osôb v krajinách EÚ	52
4.1.1	<i>Porovnanie daňových sadzieb z príjmov právnických osôb.....</i>	<i>52</i>
4.1.2	<i>Využívanie daňových stimulov právnických osôb</i>	<i>56</i>
4.2	Dopad daňovej politiky na daňové zaťaženie právnických osôb v krajinách EÚ.....	72
4.2.1	<i>Umorovanie daňovej straty</i>	<i>73</i>
4.2.2	<i>Odpisovanie dlhodobého majetku</i>	<i>77</i>
4.2.3	<i>Odpočet výdavkov na výskum a vývoj</i>	<i>82</i>
4.2.4	<i>Vplyv daňovej politiky na efektívnu sadzbu dane z príjmov právnických osôb.....</i>	<i>85</i>
4.3	Dopad daňovej politiky EÚ na podnikateľské prostredie	91
5	Diskusia	94
5.1	Vplyv daňovej politiky vo vybraných krajinách EÚ na podnikateľské prostredie	94
5.2	Daňová politika v krajinách EÚ z hľadiska požiadaviek kladených na daňový systém	96
	Záver	99
	Zoznam použitej literatúry	100

Zoznam tabuliek

Tabuľka 1	Rozdelenie právnických osôb podľa zákona o dani z príjmov.....	22
Tabuľka 2	Predmet dane z príjmov právnických osôb	23
Tabuľka 3	Formy výpočtu základu dane	25
Tabuľka 4	Výpočet základu dane	26
Tabuľka 5	Preddavky na daň z príjmov právnických osôb.....	28
Tabuľka 6	Zdaňovanie podielov na zisku	29
Tabuľka 7	Odpisové skupiny - Slovensko	30
Tabuľka 8	Preddavky na daň z príjmov právnických osôb.....	38
Tabuľka 9	Odpisovanie dlhodobého majetku v Španielsku	39
Tabuľka 10	Výpočet základu dane vo Francúzsku	41
Tabuľka 11	Výpočet poslednej splátky dane z príjmu právnických osôb vo Francúzsku.....	44
Tabuľka 12	Doba odpisovania dlhodobého majetku vo Francúzsku.....	45
Tabuľka 13	Splátka sociálneho príspevku vo Francúzsku.....	53
Tabuľka 14	Podmienky na uplatnenie zníženej daňovej sadzby	54
Tabuľka 15	Štatutárna daňová sadzba	55
Tabuľka 16	Daňové stimuly	56
Tabuľka 17	Výška daňového kreditu na výskum vo Francúzsku	57
Tabuľka 18	Úľava na dani pre právnické osoby v oblasti regionálneho rozvoja - Francúzsko	62
Tabuľka 19	Výška odpočtu na činnosti výskumu a vývoja v Španielsku.....	63
Tabuľka 20	Účtovné odpisy spoločnosti A pôsobiacej v Španielsku	65
Tabuľka 21	Daňové odpisy spoločnosti A pôsobiacej v Španielsku	65
Tabuľka 22	Porovnanie účtovných a daňových odpisov spoločnosti A - Španielsko	66
Tabuľka 23	Priemerný počet zamestnancov spoločnosti S pôsobiacej v Španielsku.....	67
Tabuľka 24	Odpočet dane na investície na Slovensku	72
Tabuľka 25	Umorovanie daňovej straty na Slovensku	74
Tabuľka 26	Umorovanie daňovej straty vo Francúzsku	75
Tabuľka 27	Umorovanie daňovej straty v Španielsku.....	76
Tabuľka 28	Porovnanie umorovania daňovej straty	76
Tabuľka 29	Daňové odpisy – stroj Slovensko	77
Tabuľka 30	Daňové odpisy – automobil Slovensko	78
Tabuľka 31	Daňové odpisy – stroj Francúzsko	78
Tabuľka 32	Miera emisie CO2	79
Tabuľka 33	Daňové odpisy – automobil Francúzsko	79
Tabuľka 34	Daňové odpisy – stroj Španielsko	80
Tabuľka 35	Daňové odpisy – automobil Španielsko	81

Tabuľka 36 Porovnanie daňových odpisov	81
Tabuľka 37 Odpočet výdavkov na výskum a vývoj - Slovensko	82
Tabuľka 38 Odpočet výdavkov na výskum a vývoj - Francúzsko.....	82
Tabuľka 39 Odpočet výdavkov na výskum a vývoj - Španielsko	83
Tabuľka 40 Výpočet daňovej povinnosti - Francúzsko	86
Tabuľka 41 Výpočet daňovej povinnosti - Slovensko	88
Tabuľka 42 Výpočet daňovej povinnosti - Španielsko	89
Tabuľka 43 Vplyv CCCTB modelu na príjmy z dane z príjmov právnických osôb	92

Zoznam obrázkov

Obrázok 1 Ciele daňovej politiky.....	11
Obrázok 2 Modely harmonizácie korporatívnych daní.....	18
Obrázok 3 Metódy výpočtu základu dane daňovníka	33

Zoznam grafov

Graf 1 Vývoj daňovej sadzby na Slovensku.....	27
Graf 2 Vývoj daňovej sadzby v Španielsku.....	36
Graf 3 Vývoj daňovej sadzby z príjmov právnických osôb vo Francúzsku	42
Graf 4 Nominálne HDP 2021	50
Graf 5 Podiel dane z príjmov právnických osôb na HDP	51
Graf 6 Porovnanie daňových sadzieb dane z príjmov právnických osôb	52
Graf 7 Poskytnutý daňový kredit 2007 – 2019 vo Francúzsku	58
Graf 8 Počet spoločností, ktorým bol poskytnutý daňový kredit - Francúzsko.....	59
Graf 9 Výška odpočtu za vytvorenie pracovného miesta pre pracovníkov so zdravotným postihnutím v Španielsku	68
Graf 10 Výška odpočtu do filmovej produkcie v Španielsku.....	69
Graf 11 Počet subjektov uplatňujúcich odpočet výdavkov na výskum a vývoj na Slovensku	70
Graf 12 Výška uplatnených výdavkov na výskum a vývoj na Slovensku.....	70
Graf 13 Predpokladaná úspora na dani z príjmov na Slovensku	71
Graf 14 Porovnanie odpočtu výdavkov na výskum a vývoj.....	84
Graf 15 Výška daňovej povinnosti spoločnosti Y	90
Graf 16 Efektívna daňová sadzba	91

Úvod

Daňovú politiku považujeme za jeden z najdôležitejších politicko-ekonomických prvkov, prostredníctvom ktorého sa zabezpečuje fungovanie hospodárstva. Daňová politika v oblasti dôchodkových daní významne vplýva na mieru zamestnanosti, vytváranie nových pracovných miest, ekonomický rast alebo prílev zahraničných investícií.

Daňové systémy jednotlivých štátov Európskej únie sú rozdielne, čo je zapríčinené rôznymi podmienkami ich tvorby, či už z historického hľadiska, politického alebo spoločenského. Na jednej strane je úlohou daňového systému zabezpečiť príjem do štátneho rozpočtu a na strane druhej daňový systém predstavuje dôležitý nástroj tvorby vhodného a priaznivého podnikateľského prostredia.

Podnikateľské prostredie je v každej ekonomike štátu ovplyvňované nespočetným množstvom faktorov. Ide o ochotu ľudí podstupovať podnikateľské riziko až po makroekonomický vývoj či pomoc štátu smerom k podnikateľským subjektom. Dôležitou súčasťou podnikateľského prostredia je daňový systém daného štátu, ktorý by mal spĺňať určité požiadavky a vytvárať priaznivé podmienky pre podnikanie. Jedným z nástrojov daňovej politiky sú práve daňové stimuly, prostredníctvom ktorých štát ovplyvňuje správanie ekonomických subjektov. Môže ísť napríklad o podporu investícií, inovácií a vedecko technického rozvoja, rozvoj určitých regiónov, odvetví a podobne.

Záverečná práca je rozdelená do piatich kapitol. V úvodnej kapitole definujeme daňovú politiku, ciele daňovej politiky, požiadavky kladené na daňový systém a právnu úpravu zdaňovania príjmov právnických osôb v nami vybraných krajinách EÚ. V rámci druhej kapitoly si stanovíme čiastkové ciele, prostredníctvom ktorých naplníme hlavný cieľ záverečnej práce. Následne v tretej kapitole si priblížime metódy, ktoré sme využili pri vypracovávaní záverečnej práce a postupy získavania údajov a ich zdrojov. Praktická časť záverečnej práce je rozdelená do niekoľkých podkapitol, v rámci ktorých sa venujeme komparácii zdaňovania príjmov právnických osôb v nami vybraných krajinách EÚ, využívaniu daňových stimulov v jednotlivých krajinách a vplyvu daňovej politiky EÚ na podnikateľské prostredie.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Daňová politika je považovaná za nesmierne dôležitú súčasť daňového systému každej krajiny. Predstavuje jeden zo základných nástrojov, prostredníctvom ktorého štát ovplyvňuje ekonomické správanie jednotlivých subjektov. Členské štáty Európskej únie sa síce riadia rovnakými daňovými princípmi, ale jednotlivé daňové sústavy krajín sa navzájom odlišujú predovšetkým výškou daňových sadzieb, pripočítateľnými a odpočítateľnými daňovými položkami, odpismi či uznanými daňovými výdavkami. Dôležitú úlohu v ekonomike každého štátu zohrávajú aj daňové stimuly, prostredníctvom ktorých sa jednotlivé krajiny snažia o motivovanie domácich a zahraničných investorov, tvorbu dlhodobo udržateľných pracovných miest či samotnú podporu rastu ekonomiky. V rámci prvej časti záverečnej práce sa budeme venovať charakteristike daňovej politiky, vymedzeniu jej cieľov, stanoveniu požiadaviek na optimálny daňový systém a dani z príjmov právnických osôb vo vybraných krajinách Európskej únie.

1.1 Daňová politika

Daňovú politiku možno definovať, ako úhrn jednotlivých opatrení štátu, prostredníctvom ktorých daný štát riadi svoju daňovú sústavu v súlade s jeho ekonomickými zámermi. Charakteristickým znakom daňovej politiky je účelné využívanie daňových nástrojov, ktoré slúžia na ovplyvňovanie ekonomických a sociálnych procesov v spoločnosti.¹

Samotný charakter daňovej politiky je možné odvodiť od uplatňovanej hospodárskej politiky daného štátu. Hospodárska politika sa zameriava predovšetkým na posilnenie efektívnosti trhového mechanizmu, zmiernenie dôchodkových a majetkových nerovností či posilnenie vnútornej a vonkajšej stability štátu.²

Z pohľadu daňovej politiky dane neplnia len pasívnu úlohu, teda nejde len o získanie peňažných prostriedkov do verejného rozpočtu, ale oveľa dôležitejšia je práve aktívna úloha daní, ktorá je realizovaná prostredníctvom priamych a nepriamych daní.

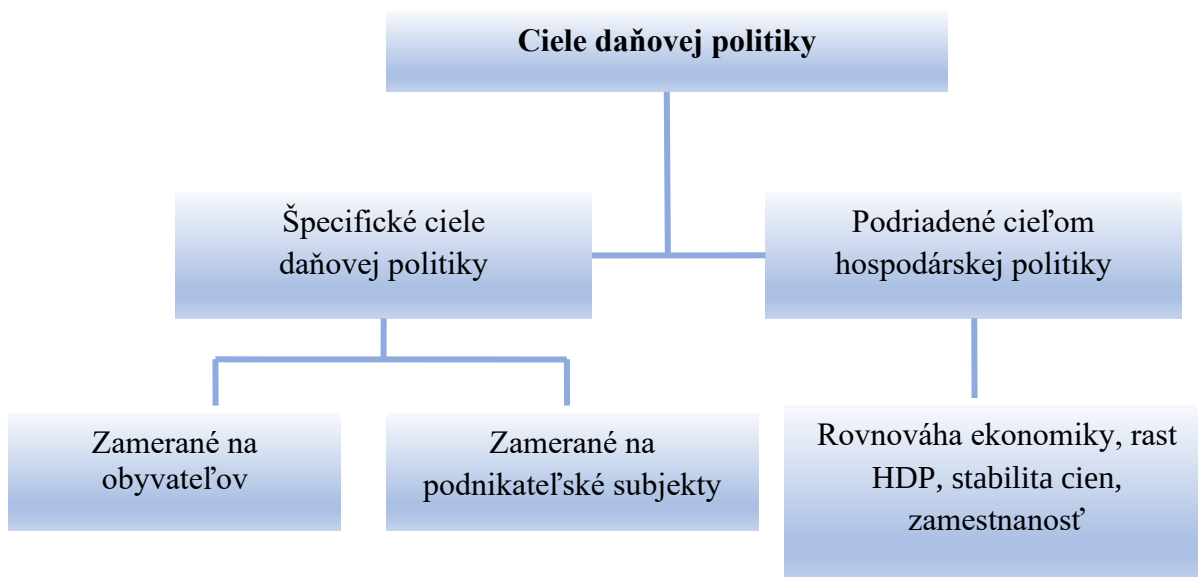
¹ SIVÁK, Rudolf a kol. *Financie*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. s.218. ISBN 978-80-7598-533-0

² SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo daňová teória a politika I*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. s. 13. ISBN 978-80-7598-107-3

Pri priamych daniach môže byť aktívna daňová politika realizovaná napríklad uplatnením nižšej daňovej sadzby pri dôchodkových daniach, teda na určitý druh príjmu; zvýhodnením zdaňovania manželov; odpočítaním výdavkov vynaložených na účelové sporenie; možnosť využiť zvýšené percento na výpočet nákladov z dosiahnutých príjmov. Pri nepriamych daniach sa aktívna daňová politika realizuje prostredníctvom znižovania daňových sadzieb. Snahou týchto opatrení je zvýhodniť už existujúcich daňovníkov vykonávajúcich činnosti, ktoré majú podľa štátu vyšší spoločenský prínos. Zvýhodnenie určitej činnosti, sporenia a podobne nemá vplyv len na daňovníkov, ktorí vykonávajú túto činnosť, ale aj na ostatných, ktorí sa môžu snažiť o získanie daňového zvýhodnenia práve zmenou svojho správania.³

1.1.1 Ciele daňovej politiky

Ciele daňovej politiky rozdeľujeme na dve základné skupiny: špecifické a podriadené hospodárskym cieľom. Špecifické ciele daňovej politiky sú zamerané priamo na obyvateľov danej krajiny alebo podnikateľské subjekty, ktoré v nej pôsobia. Ciele podriadené cieľom hospodárskej politiky sa zameriavajú práve na posilnenie vnútornej stability štátu, ktorá pôsobí na trvalo udržateľný ekonomický rozvoj, cenovú politiku a zamestnanosť v danej krajine.⁴



Obrázok 1 Ciele daňovej politiky

Zdroj: spracované podľa SCHULTZOVÁ, Anna a kolektív. *Daňovníctvo daňová teória a politika I.* 2018. s. 13.

³ ZUBALOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi daňová teória a politika II.* 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2012. s. 153. ISBN 978-80-8078-487-4

⁴ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo daňová teória a politika I.* 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. s. 13. ISBN 978-80-7598-107-3

Rôzni teoretici a praktici považovali fiškálny cieľ daňovej politiky za jediný alebo dominantný. Úlohou fiškálneho cieľa je zabezpečiť dostatok finančných prostriedkov, ktoré následne slúžia na krytie štátnych výdavkov. Existuje však aj nefiškálny cieľ daňovej politiky, ktorý sa využíva ako nástroj sociálnej a hospodárskej politiky štátu. Distribučným a alokačným pôsobením daní štát zabezpečuje určité ciele, ako napríklad: podpora investovania a podnikania, podpora vybraných regiónov, podpora určitých odvetví, sociálnych alebo generačných skupín, ochrana životného prostredia, a podobne.⁵

1.1.2 Daňové stimuly

Daňové stimuly predstavujú dôležitý nástroj daňového systému každého štátu. Ich využívanie však neznamenaá absolútne oslobodenie od daňovej povinnosti, aj keď na určitý čas môžu výrazne znížiť výdavky podnikov v určitých špecifických prípadoch. Pojem stimulovať znamená podnecovať, motivovať, na základe čoho dochádza k motivovaniu podnikateľských subjektov k určitým aktivitám, prostredníctvom ktorých dochádza k dosahovaniu cieľov stanovených štátom či riešeniu vzniknutých problémov v danej krajine.⁶

Prostredníctvom daňových stimulov je možné získať zahraničných investorov, ktorí prinášajú nové investície do danej krajiny, vytvárajú nové pracovné podmienky pre obyvateľov a prispievajú k hospodárskemu rastu krajiny. Z pohľadu daňových poplatníkov zníženie daňovej záťaže prispieva k väčšej ekonomickej aktivite, pomáha rozšíriť už existujúce možnosti zníženia základného imania podnikateľských subjektov, a tým zabraňuje nezákonným praktikám a daňovým únikom.⁷

Pri využívaní daňových stimulov môžeme hovoriť o dvoch dopadoch. Prvým z nich je podpora daňových príjmov do štátneho rozpočtu a druhým narušenie trhovej konkurencie. Daňové stimuly pôsobia na pracovnú aktivitu, výšku úspor či rozhodovanie o využití investícií. Práve prostredníctvom uplatňovaných stimulov ma dochádzať k zvyšovaniu objemu investícií v rámci danej krajiny, čím sa štát snaží o zvýšenie efektívnosti ekonomiky a zvýšenie svojho HDP.⁸

⁵ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. 1. vyd. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2015. s.89. ISBN 978-80-225-4029-2

⁶ KUDLOVÁ, Zuzana. – DUGAS, Jaroslav. *Analýza daňových stimulov v daňových systémoch vo svete*. In: *Financie, účtovníctvo, dane 2018 a ich právne aspekty so zameraním na súčasné problémy*. Košice: Katedra finančného riadenia podniku, 2018. s. 47. ISBN 978-80-225-4585-3

⁷ VAVROVÁ, Katarína – BIKÁR, Miloš. *Daňové stimuly ako behaviorálny efekt pri motivácii podnikov*. In: *Aktuálne problémy podnikovej sféry 2018*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM. 2018. s.1067. ISBN 978-80-225-4536-5

⁸ Tamtiež

Dôležité je aj správne právne vymedzenie a vhodné podmienky na získanie daňových stimulov, čím sa zabránuje ich nezákonnému prijímaniu a využívaniu. Ak sú daňové stimuly nadmerne, respektíve nedostatočne navrhnuté, môže to viesť k vynakladaniu finančných prostriedkov bez ovplyvnenia investičných a prevádzkových rozhodnutí.⁹

Daňové stimuly môžeme rozdeliť podľa viacerých hľadísk, napríklad:¹⁰

a) Podľa cieľa, ktorý má plniť daný stimul rozlišujeme:

- Ekonomické daňové stimuly – zámerom je podpora investícií, zlepšenie exportu, podpora konkrétneho odvetvia.
- Sociálne daňové stimuly – do tejto kategórie patria napríklad nezdaniteľné časti základu dane, daňový bonus na dieťa, znížená sadzba dane a podobne.
- Zdravotné daňové stimuly – tu zaraďujeme napríklad daňové úľavy pri zamestnávaní osôb so zníženou schopnosťou pracovať, znížené daňové sadzby DPH na lieky.
- Ekologické daňové stimuly.

b) Podľa druhu pôsobenia daňových stimulov rozlišujeme:

- Zvýhodňujúce daňové stimuly – znižujú daňovú povinnosť subjektu pri dodržaní určitých zákonom stanovených podmienok.
- Postihujúce daňové stimuly – efekt tohto typu daňových stimulov je opačný, teda protistimulačný.

c) Podľa subjektu, na ktorý sa príslušný daňový stimul orientuje:

- Selektívne daňové stimuly – sú vyhradené len pre určitú skupinu daňových subjektov, napríklad: daňové stimuly určené pre malé a stredné podniky.
- Plošné daňové stimuly – sú vyhradené pre takmer všetky daňové subjekty.

Existuje množstvo daňových stimulov, avšak nato, aby boli efektívne zavádzané v jednotlivých krajinách je potrebné vytvoriť vyhovujúce podmienky, ktoré zohľadňujú stav ekonomiky, podnikateľských subjektov a ďalších subjektov, ktorých sa zmeny spôsobené daňovými stimulmi týkajú.

⁹ VAVROVÁ, Katarína – BIKÁR, Miloš. *Daňové stimuly ako behaviorálny efekt pri motivácii podnikov. In: Aktuálne problémy podnikovej sféry 2018*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM. 2018. s.1067. ISBN 978-80-225-4536-5

¹⁰ LENARTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. 1. vyd. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2009. s. 266 ISBN 978-80-225-2720-0.

1.1.3 Požiadavky kladené na daňový systém

Daňový systém je dynamicky sa rozvíjajúci systém s vlastnými vnútornými a vonkajšími vplyvmi. Pri zavádzaní vlastného daňového systému v konkrétnej krajine nie je možné kopírovať daňový systém inej krajiny, pretože daňová politika každého štátu je jedinečná. Pri uplatňovaní daňového systému krajiny je dôležitý práve určitý kompromis medzi súčasnými trendami zdaňovania v medzinárodnom meradle a na druhej strane špecifickosťou danej krajiny.¹¹

Požiadavky kladené na daňový systém

Z hľadiska daňovníka je optimálny daňový systém taký, ktorý by znamenal, čo najnižšie zaťaženie. Naopak štát uprednostňuje dostatok vybraných daní a súčasne stabilitu daňového systému.

Požiadavky kladené na daňový systém podľa Musgraveovcov:¹²

1. Dostatočný výnos.
2. Rovnomerné rozdelenie daňového bremena.
3. Riešenie problému incidencie – dôležité je nielen miesto uloženia dane, ale aj jej konečné miesto.
4. Minimalizovanie zásahov do ekonomických rozhodnutí na efektívnych trhoch.
5. Uľahčenie využívania stabilizačnej a fiškálnej politiky.
6. Zrozumiteľnosť daňového systému, lacná a jednotná správa.
7. Čo najnižšie administratívne náklady- pričom ostatné ciele daní by mali zostať zachované.

J. E. Stiglitz sformuloval päť vlastností optimálneho daňového systému nasledovne:¹³

1. Požiadavka ekonomickej efektívnosti.
2. Požiadavka administratívnej jednoduchosti.
3. Požiadavka flexibility.
4. Požiadavka politickej priehľadnosti a zodpovednosti.
5. Požiadavka spravodlivosti.

¹¹ USHAKOV, Denis. *Global Trends of Modernization in Budgeting and Finance*. 1.vyd. USA: IGI Global, 2019. s. 208. ISBN 978-15-2257-761-4

¹² LENARTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. 1. vyd. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2015. s. 131 ISBN 978-80-225-4029-2

¹³ Tamtiež

1.2 Daňová politika v EÚ

Daňová politika Európskej únie je založená na spoločných princípoch, podľa ktorých sa riadia jednotlivé krajiny EÚ, avšak každý štát si riadi svoju daňovú politiku samostatne. Koordinácia daňových politík krajín EÚ predstavuje závažnú ekonomicko-politickú otázku, ktorou sa musia štáty zaoberať v záujme zachovania svojej hospodárskej stability a ekonomického progresu. Na jednej strane musia členské štáty EÚ dodržiavať platné právne akty EÚ, na strane druhej si musia udržiavať národnú suverenitu vo vzťahu k ostatným krajinám. Primárnym cieľom daňovej politiky EÚ je minimalizovať rozdiely v daňových sústavách členských krajín.¹⁴

Medzi hlavné priority daňovej politiky Európskej únie zaraďujeme:¹⁵

- odstránenie daňových prekážok pre cezhraničnú hospodársku činnosť,
- podporu spolupráce medzi daňovými správami v zabezpečovaní kontroly a v boji proti podvodom,
- elimináciu daňových únikov a podvodov,
- boj proti škodlivej daňovej konkurencii.

Harmonizácia priamych daní

Vývoj daňovej politiky v Európskej únii je úzko spojený s integračnými snahami, o ktorých sa začalo hovoriť už v 60. rokoch minulého storočia. Daňová harmonizácia súvisela predovšetkým so snahou o vytvorenie jednotného trhu. Prvotné postoje, ktoré súviseli s daňovou harmonizáciou boli veľmi ambiciózne, pretože sa plánovala nie len štrukturálna daňová harmonizácia, ale aj harmonizácia samotných daňových sadzieb.¹⁶

Pojem daňová harmonizácia predstavuje prispôsobovanie a zladžovanie národných daňových systémov a jednotlivých typov daní na princípe dodržiavania spoločenských pravidiel všetkých zúčastnených krajín. Celý harmonizačný proces je možné rozdeliť do troch fáz: výber dane, ktorú je nevyhnutné harmonizovať, harmonizáciu daňového základu, harmonizáciu daňovej sadzby, nie je však nutné, aby harmonizačný proces prechádzal všetkými fázami.¹⁷

¹⁴ SIVÁK, Rudolf. *Financie*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. s. 218. ISBN 978-80-7598-533-0

¹⁵ ŠUBERTOVÁ, Elena. *Podnikateľské prostredie v Európskej únii*. 1. vyd. Bratislava: KARTPRINT, 2014. s. 102. ISBN 978-80-89553-24-2

¹⁶ NERUDOVIČ, Danuše. *Daňová politika v Európskej únii*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. s. 21. ISBN 978-80-7552-682-3

¹⁷ BUJŇÁKOVÁ, Mária. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. 1. vyd. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. s. 55. ISBN 978-80-8152-246-8

Cieľom daňovej harmonizácie nie je dosiahnuť rovnakú daňovú sústavu všetkých členských krajín EÚ, ale pokúsiť sa o priblíženie a zladenie jednotlivých daňových sústav. Tento proces je komplikovaný, ťažko realizovateľný a značne kontroverzný, s čím súvisia aj názory zástancov a odporcov daňovej harmonizácie.¹⁸

Argumenty za daňovú harmonizáciu:¹⁹

- *Ekonomická efektívnosť* : prostredníctvom harmonizácie vládnych výdavkov, daňových odpočtov a iných daňových stimulov je možné odstrániť niektoré bariéry, ktoré narúšajú súťaž jednotlivých krajín v rámci spoločného trhu.
- *Pracovná mobilita* : rozdiely v zdaňovaní dôchodkov jednotlivých krajín vytvárajú bariéry pre geografickú mobilitu práce.
- *Nedôvera krajín, ktoré sa zúčastňujú v daňovej súťaži* : rozdiely v daňových sadzbách priamych daní vytvárajú atraktívne prostredie pre prísun zahraničných investícií.
- *Daňové úniky, vyhýbanie sa daňovej povinnosti* : daňová harmonizácia môže prispieť k obmedzeniu daňových únikov a vyhýbaniu sa daňovej povinnosti.
- *Environmentálne zdanenie* : negatívne externality, ktoré pochádzajú z jednej krajiny, môžu mať dosah aj na susedské krajiny, preto môže byť použitá daňová harmonizácia na zastavenie tohto problému.

Argumenty proti daňovej harmonizácii:²⁰

- *Fiškálna politika* : jednotlivé krajiny Európskej únie sa štrukturálne odlišujú vo viacerých oblastiach, napríklad v pracovných nákladoch, veľkosti ponuky práce a pod.
- *Rozdielne prístupy k progresívnemu zdaňovaniu, redistribúcia príjmov a bohatstva* : rozličné prístupy štátov k akceptovateľnému rozsahu príjmov či nerovnováhe rozloženia bohatstva.
- *Fiškálna politika a manažment dopytu* : krajiny sa po vstupe do eurozóny vzdávajú možnosti menovej politiky, fiškálna politika sa stáva dôležitým nástrojom na stimulovanie agregátneho dopytu a ponuky, ak sa dostane ekonomika do fázy recesie.
- *Vývoj prístupujúcich krajín* : stimulovanie investícií prostredníctvom nižších korporátnych daňových sadzieb.

¹⁸ BUJŇÁKOVÁ, Mária. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. 1. vyd. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. s. 55. ISBN 978-80-8152-246-8

¹⁹ SIVÁK, Rudolf a kol. *Financie*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. s. 352 – 354. ISBN 978-80-8168-232-2

²⁰ Tamtiež

Spoluprácu členských krajín EÚ pri harmonizácii priamych daní môžeme z hľadiska úspešnosti rozdeliť na dve oblasti. Zatiaľ čo dochádza k poskytovaniu daňových informácií medzi jednotlivými štátmi, k zamedzeniu dvojitého zdanenia a k boju proti daňovým únikom, v rámci EÚ samotný proces harmonizácie priamych daní stagnuje. Príčinou sú najmä dve skutočnosti:²¹

- rozdielne účtovné systémy krajín EÚ - na jednej strane existuje daňové účtovníctvo, napríklad v Nemecku či Rakúsku, kde sa výsledok hospodárenia nelíši od základu dane daňového subjektu. Na strane druhej sú krajiny, kde prejde hospodársky výsledok viacerými úpravami, kým sa stane zdaniteľným základom,
- neochota členských štátov – jednotlivé krajiny považujú harmonizáciu priamych daní za zásah do štátnej suverenity, do ich vnútornej politiky.

Harmonizácia priamych daní sa javila pomerne jednoduchšia ako harmonizácia nepriamych daní, pretože vo všetkých krajinách Európskej únie s výnimkou Talianska boli dane z príjmov fyzických osôb a daň z príjmov právnických osôb uplatňované oddelene. Síce štruktúra priameho zdanenia v jednotlivých štátoch bola podobná, zahŕňala však odlišnosti, ktoré súviseli napríklad s rozdielnym zdaňovacím obdobím, rozdielnou definíciou predmetu dane, v samotnom výpočte základu dane a podobne.²²

Harmonizácia dane z príjmov právnických osôb

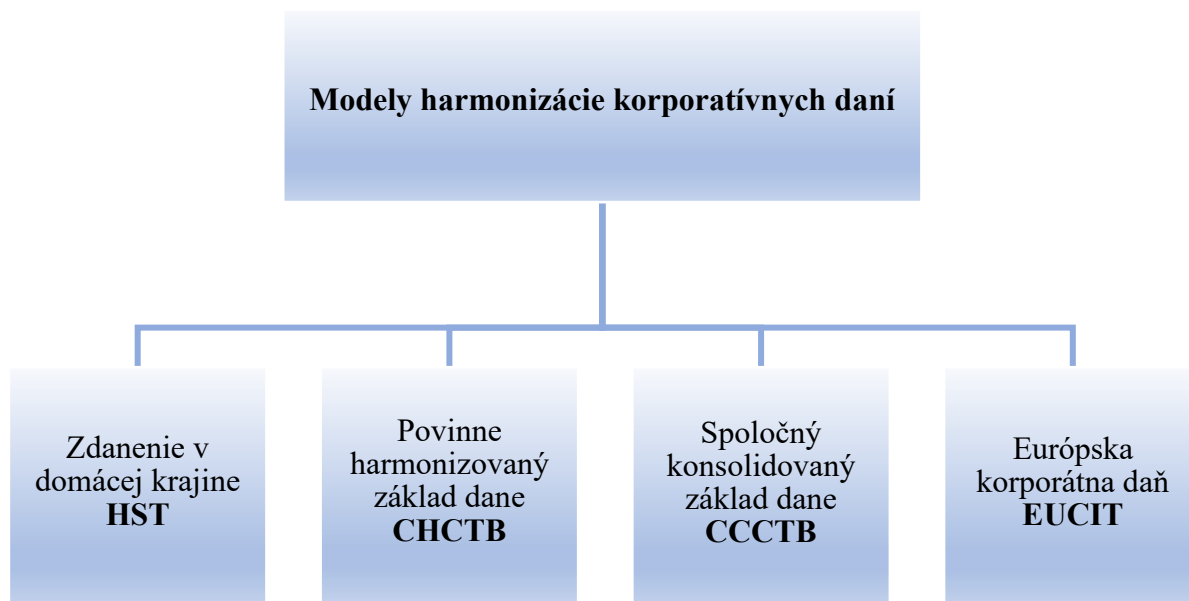
Zložitosť harmonizácie dane z príjmov právnických osôb vyplýva z toho, že na základe daňovej suverenity sa uplatňuje 27 rôznych národných spôsobov zdaňovania príjmov právnických osôb. Ide o odlišné spôsoby výpočtu základu dane, rozdielne daňové sadzby, uznateľné respektíve neuznateľné daňové výdavky či umorovanie strát, a podobne. Práve s cieľom podporiť fungovanie jednotného trhu a eliminovať daňové prekážky, Európska komisia navrhla harmonizovať daň z príjmov právnických osôb pomocou smerníc a návrhov modelov pre spoločný základ dane.²³

²¹ ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. s. 67. ISBN 978-80-7502-274-5

²² NERUDOVI, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 83. ISBN 978-80-7478-626-6

²³ LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Model spoločného základu dane nadnárodných korporácií v EÚ*, 2016. s. 291. In *Ekonomika, financie a manažment podniku X*. Vydavateľstvo EKONÓM 2016. ISBN 978-80-225-4279-1

V rámci harmonizácie dane z príjmov právnických osôb Európska komisia vytvorila návrhy štyroch modelov, ktoré sú znázornené na obrázku č.3 :



Obrázok 2 Modely harmonizácie korporatívnych daní

Zdroj: HORST, Albert. – BETTENDORF, Leon. – ROJAS ROMAGOSA, Hugo. Will corporate tax consolidation improve efficiency in the EU? [elektronický zdroj]. 2007. [cit. 14.12.2021]. Dostupný na: <https://www.ssrn.com/index.cfm/en/>

Zdanenie v domácej krajine HST

Európska komisia sa domnieva, že prostredníctvom tohto modelu sa zabezpečí systematický spôsob riešenia daňových prekážok, ktoré vznikajú spoločnostiam pôsobiacim vo viacerých členských štátoch na vnútornom trhu. Cieľom je teda poskytnúť konsolidovaný základ dane z príjmov právnických osôb v rámci celej Európskej únie. Koncepcia zdaňovania v domácej krajine je založená na princípe dobrovoľného vzájomného uznávania daňových pravidiel jednotlivými členskými krajinami Európskej únie. Zisky spoločností, ktoré pôsobia vo viacerých členských štátoch, by sa následne počítali podľa pravidiel jedného systému zdaňovania príjmov právnických osôb, teda podľa systému domovského štátu materskej spoločnosti alebo ústredia skupiny.²⁴

²⁴ https://ec.europa.eu/taxation_customs/index_sk [cit. 05.11.2021]

Spoločný konsolidovaný základ dane CCCTB

Koncept spoločného konsolidovaného daňového základu korporácií je ambiciózny a náročný model harmonizácie korporatívnych daní, ktorý sa sústreďuje na zjednotenie daňového základu a jeho konsolidáciu v rámci členských krajín Európskej únie. Smernica o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb bola navrhnutá európskou komisiou v roku 2011. Cieľom tohto CCCTB modelu bolo zabezpečiť jeden súbor pravidiel zdaňovania právnických osôb v rámci celého európskeho trhu.²⁵

Model CCCTB by mal byť dostupný pre všetky spoločnosti, či už pre nadnárodné spoločnosti alebo malé a stredné podniky. Prostredníctvom tohto modelu by malo dôjsť k zníženiu nákladov a odstráneniu daňových prekážok. CCCTB model harmonizuje iba konsolidovaný základ dane, žiadnym spôsobom nezasahuje do finančného účtovníctva právnických osôb. Spoločnosti, ktoré by sa rozhodli pre využívanie tohto modelu budú podliehať jednotným daňovým pravidlám a komunikovať s jedným správcom dane.²⁶

V roku 2016 Európska únia obnovila záujem o prijatie spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb. Tento návrh obsahuje súbor pravidiel na výpočet zdaniteľného príjmu právnickej osoby, pričom umožňuje podania jedného daňového priznania. Následne by sa zdaniteľné zisky rozdelili medzi členské štáty Európskej únie pomocou vzorca, ktorý zohľadňuje aktíva, prácu a obrat.²⁷

Európska komisia súčasne navrhla 3 % „platobnú sadzbu“ zo spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb (CCCTB). Súčasťou návrhu bol aj návrh rozpočtu na roky 2021 až 2027. Prijatie tohto návrhu by viedlo k situácii, kedy by jednotné pravidlá o základe dane na úrovni Európskej únie sprevádzala jednotná sadzba dane. Pri posudzovaní návrhu podľa jeho spravodlivosti, neutrality, vhodnosti či istoty je možné povedať, že daný návrh spĺňa tieto požiadavky do značnej miery.²⁸

²⁵ VALENDUC, Christian. Corporate income tax in the EU, the Common Consolidated corporate tax base (CCCTB) and beyond: is it the right way to go? Brusel : ETUI aisbl, 2018. s. 7. ISSN 1994-4454

²⁶ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. s. 85. ISBN 978-80-73578-695-0

²⁷ COBHAM, A. – JANSKÝ, P. – JONES, CH. – TEMOURI, Y. *An Evaluation of the Effects of the European Commission's proposals for the Common Consolidated Corporate Tax Base*. 2021. s. 30-31. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://unctad.org/> . [cit. 3.12.2021]

²⁸ CERIONI, Luca. The european commission proposal for a 3 % „call rate“ as a new suggestion for a EUCIT: An assessment against the criteria for a fair taxation. In *EC Tax Review*, 2018. s. 237. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://kluwerlawonline.com/> [cit. 14.12.2021].

Povinne harmonizovaný základ dane CHCTB

Compulsory harmonized corporate tax base je systém, v rámci ktorého by bol povinne stanovený jednotný základ dane pre všetky spoločnosti pôsobiace v Európskej únii.

Európska korporátna daň EUCIT

European union company tax predstavuje systém, ktorému by podliehali nadnárodné spoločnosti. V rámci tohto modelu by sa zaviedol jednotný konsolidovaný základ dane.²⁹

1.3 Zdaňovanie príjmov právnických osôb v krajinách EÚ

V rámci zdaňovania príjmov právnických osôb vo vybraných krajinách EÚ sa budeme venovať právnej úprave zdaňovania príjmov právnických osôb na Slovensku, vo Francúzsku a v Španielsku.

1.3.1 Daň z príjmov právnických osôb na Slovensku

Pre daňový systém Slovenskej republiky bol významný práve rok 1993, kedy došlo k daňovej reforme, ktorá priniesla zásadné zmeny či už v oblasti vymedzenia daňových úloh, zabezpečenia daňovej spravodlivosti, zrušenia daňových prázdnin alebo zrušenie progresívneho zdanenia príjmov. Daňové zákony platné od roku 1993 boli častokrát novelizované a podmienené politickým vplyvom. Mnoho podmienok a výnimiek spôsobovalo ich nejednoznačnosť. V spojitosti so vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie došlo k zmene štruktúry daňového systému, ktorá súvisela so snahou prispôbiť sa podmienkam daňovej politiky EÚ.³⁰ V priebehu jednotlivých rokov nedochádzalo len k zmenám daňovej sústavy, ale taktiež k zmene v spôsobe zdanenia. Do daňového systému pribúdali rôzne preferencie, oslobodenia a daňové úľavy. Niektoré z nich platia aj v súčasnosti, iné naopak splnili svoj ekonomický účel a už nie sú súčasťou daňového systému Slovenskej republiky.³¹

V súčasnosti je daňová sústava Slovenskej republiky legislatívne vymedzené v zákone o dani z príjmov, zákone o dani z pridanej hodnoty, zákone o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné dopady, zákone o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov, zákone o správe daní, zákone o dani z poistenia.

²⁹ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. s. 86-87. ISBN 978-80-7478-626-6

³⁰ ČERVENÁ, Karolína - ČAKOCI, Karin – OLEXOVÁ, Cecília. *Taxation in the Slovak Republic, within the Context of EU Membership*. In Ekonomické rozhlady: vedecký časopis Ekonomickej univerzity v Bratislave. Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislave, 2021. 32-33 s. ISSN 0323-262X

³¹ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo*. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 45. ISBN 978-80-7552-509-3

V rámci daňovej sústavy Slovenskej republiky delíme priame dane na: dôchodkové, miestne a daň z motorových vozidiel. Nepriame dane rozlišujeme: daň z pridanej hodnoty, spotrebné dane a daň z poistenia.

Daň z príjmov právnických osôb je súčasťou daňovej sústavy Slovenskej republiky od jej samotného vzniku. Počas existencie prešla viacerými zmenami a bola súčasťou tretej daňovej reformy, v rámci ktorej došlo k výraznému zníženiu daňového zaťaženia právnických osôb.

Právnickými osobami podľa Občianskeho zákonníka sú:³²

- združenia fyzických a právnických osôb – obchodné spoločnosti, právnická osoba založená podľa práva Európskej únie, družstvá, spoločné podniky, politické strany a hnutia, cirkevné a náboženské združenia, občianske združenia a iné združenia, záujmové združenia právnických osôb,
- účelové združenia majetku – nadácie, fondy,
- jednotky územnej samosprávy,
- iné subjekty, o ktorých ustanovuje zákon – rozličné organizačno-právne formy právnických osôb.

Zákon o dani z príjmov rozlišuje právnickú osobu s obmedzenou a neobmedzenou daňovou povinnosťou. Práve stanovenie daňovej rezidencie je rozhodujúcim kritériom pri určovaní daňovej povinnosti daňovníka.

Právnická osoba s neobmedzenou daňovou povinnosťou má na území SR sídlo alebo miesto, kde sa prijímajú riadiace a obchodné rozhodnutia štatutárnych a dozorných orgánov právnickej osoby. Takýto typ právnickej osoby zdaňuje v SR príjem, ktorý mu plyní zo zdrojov v SR, ako aj zo zdrojov zo zahraničia.

Právnická osoba s obmedzenou daňovou povinnosťou nemá na území SR sídlo ani miesto, skutočného vedenia. V SR sa zdaňujú výlučne príjmy plynúce zo zdrojov v SR:³³

- Z činnosti vykonávanej prostredníctvom stálej prevádzkarne, kde môžu nastať dve situácie:
 - právnická osoba je rezidentom štátu, s ktorým SR nemá podpísanú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, kedy sa aplikuje zákon o dani z príjmov,

³² Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník §18

³³ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s.34. ISBN 978-80-7552-490-4

- právnická osoba je rezidentom štátu, s ktorým SR má podpísanú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, kedy v prvom kroku aplikuje samotný obsah zmluvy a následne zákon o dani z príjmov.
- Zo závislej činnosti vykonávanej na území SR, ktoré sú prevádzkované daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou.
- Zo služieb; z obchodného, technického a iného poradenstva; z riadiacej a sprostredkovacej činnosti, ak nie sú poskytované stálou prevádzkarňou.
- Z prevodu, nájmu alebo iného využitia nehnuteľnosti v SR.
- Z prevodu účasti alebo obchodného podielu na obchodnej spoločnosti; z prevodu členského práva v družstve so sídlom v SR.
- Z prevodu akcií, účasti alebo podielov na spoločnosti, prevodu členského práva v družstve, v takom prípade, ak spoločnosť alebo družstvo vlastní nehnuteľný majetok v SR, ktorého účtovná hodnota presahuje 50% hodnoty vlastného imania a ostatné príjmy.³⁴

Tabuľka 1 Rozdelenie právnických osôb podľa zákona o dani z príjmov

Daňový rezident	Daňový nerezident
Neobmedzená daňová povinnosť	Obmedzená daňová povinnosť
Predmetom dane je príjem dosiahnutý v SR a v zahraničí	Predmetom dane je príjem dosiahnutý len v SR
Sídlo alebo miesto skutočného vedenia je v SR	Sídlo alebo miesto skutočného vedenia sa nenachádza na území SR

Zdroj: vlastné spracovanie podľa KUŠNÍROVÁ, Jana. Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s.35. ISBN 978-80-7552-490-4

³⁴ KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s.34. ISBN 978-80-7552-490-4

Predmet dane z príjmov právnických osôb

Vo všeobecnosti je predmet dane z príjmov právnických osôb charakterizovaný ako príjem z činnosti daňovníka a z nakladania s jeho majetkom.

Tabuľka 2 Predmet dane z príjmov právnických osôb

Typ právnickej osoby	Zdaňované príjmy
Správcovská spoločnosť, ktorá vytvára podielové fondy:	len príjmy správcovskej spoločnosti.
Doplnková dôchodková spoločnosť:	len príjmy doplnkovej dôchodkovej spoločnosti.
Dôchodková správcovská spoločnosť, ktorá vytvára a spravuje dôchodkové fondy:	len príjmy dôchodkovej správcovskej spoločnosti.
Investičný fond s premenlivým základným imáním:	príjmy fondu vrátane príjmov podfondov, ktoré vytvára.
Právnická osoba, ktorá nie je založená alebo zriadená na podnikanie:	príjmy z činnosti, ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, a to vrátane príjmov z predaja majetku, príjmov z nájomného, príjmov z reklám, členských príspevkov, príjmov na základe zmluvy o sponzorstve v športe.
Verejná obchodná spoločnosť, Národná banka Slovenska:	príjmy, z ktorých je daň vyberaná zrážkou.
Komanditná spoločnosť:	základ dane predstavuje podiel základu dane alebo daňovej straty komanditnej spoločnosti, ktorý pripadá na komandantov.

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa Zákona č. 595/2003 Z.z. §12

Predmet dane z príjmov právnických osôb rozlišujeme aj v závislosti či ide o subjekt, ktorý vznikol na účel vykonávania podnikateľskej činnosti alebo subjekt nezaložený na podnikanie. Subjekty nezriadené na podnikanie zdaňujú len také príjmy, prostredníctvom ktorých dosahujú zisk:³⁵

- príjmy z predaja majetku,
- príjmy z nájomného,
- príjmy z reklám,
- príjmy z členských príspevkov,
- príjmy, z ktorých sa daň vyberá zrážkou.

Predmetom dane z príjmu právnických osôb nie je:

- podiel zaplatenej dane na verejnoprospešné účely (§ 50 zákona o dani z príjmov),
- príjem získaný darovaním, okrem darov, ktoré boli poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti od držiteľa alebo dedením,
- podiel na zisku vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva v rozsahu, v akom nie je daňovým výdavkom u daňovníka vyplácajúceho podiel na zisku, vyrovnací podiel, podiel na likvidačnom zostatku, podiel na výsledku podnikania vyplácaný tichým spoločníkom,
- príjem plynúci z dôvodu nadobudnutia nových akcií a podielov.³⁶

Mikrodaňovník

Je definovaný v zákone o dani z príjmov č. 595/2003 Z.z. § 2 písm. w) ako:

- a) fyzická osoba, ktorej zdaniteľný príjem podľa §6 ods. 1 a 2 za zdaňovacie obdobie neprevyšuje 49 790 EUR,
- b) právnická osoba, ktorej zdaniteľný príjem neprevyšuje 49 790 EUR.³⁷

Pre uplatnenie 15 % daňovej sadzby bol v rámci daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb doplnený nový riadok 560 s názvom úhrn zdaniteľných príjmov. Zdaniteľný príjem, predstavuje príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa zákona o dani z príjmov a medzinárodnej zmluvy.³⁸

³⁵ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 109. ISBN 978-80-7552-509-3

³⁶ *Daňové zákony 2021 SR XXL Profi*. 1. vyd. Bratislava: DonauMedia, 2021. s. 16. ISBN 978-80-8183-136-2

³⁷ Zákon č. 595/2003 Z.z. § 2

³⁸ Poradca 2022/ 9-10 s.148

Základ dane

Vo všeobecnosti základom dane právnických osôb je výsledok hospodárenia podľa zákona o účtovníctve upravený o daňové účely podľa jednotlivých typov spoločností.

Tabuľka 3 Formy výpočtu základu dane

Formy výpočtu základu dane	Právnické osoby
Jednoduché účtovníctvo:	právnické osoby nezriadené na podnikanie, neziskové organizácie.
Podvojné účtovníctvo:	akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným.
Nerezident bez povinnosti viesť účtovníctvo:	Stála prevádzkareň nie je účtovnou jednotkou, ma len registračnú povinnosť.
IFRS:	banky, veľké podniky, základ dane sa vykazuje inak ako v zákone o účtovníctve.

Zdroj: vlastné spracovanie podľa KUŠNÍROVÁ, Jana. Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s.39. ISBN 978-80-7552-490-4

Základ dane právnickej osoby je možné ovplyvniť prostredníctvom jednotlivých výnosových a nákladových položiek.

- Medzi pripočítateľne položky – položky zvyšujúce základ dane zaradíme napríklad: výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľnými príjmami, výdavky presahujúce limity vyplatenia, zaplatenú daň z príjmov, penále, zvýšenie dane a podobne.
- Medzi odpočítateľné položky – položky znižujúce základ dane zaradíme napríklad: príjmy, ktoré nie sú predmetom dane, príjmy zdaňované zrážkovou daňou, príjmy, ktoré sú u daňovníka oslobodené od dane, podiel na zisku vyplatený zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva a podobne.³⁹

Výpočet základu dane z príjmu právnických osôb:

³⁹ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo daňová teória a politika I.* 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. s. 104. ISBN 978-80-7598-107-3

Tabuľka 4 Výpočet základu dane

Výsledok hospodárenia pred zdanením
+ pripočítateľné položky
- odpočítateľné položky
Základ dane právnickej osoby
- Daňová strata
Upravený základ dane právnickej osoby
-odpočet výdavkov na výskum a vývoj
x daňová sadzba dane z príjmov právnických osôb
= daňová povinnosť
- Preddavky na daň
= daň na úhradu

Zdroj: *vlastné spracovanie, podľa KUŠNÍROVÁ, Jana. Právnické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike zbierka riešených a neriešených príkladov. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. s.10. ISBN 978-80-7598-256-8*

Úprava výsledku hospodárenia právnickej osoby pred zdanením sa uskutočňuje mimo účtovníctva prostredníctvom pripočítateľných a odpočítateľných položiek. Úlohou daňovej analýzy je teda zaoberať sa jednotlivými účtovnými prípadmi z daňového hľadiska a rozhodnúť, ktoré vzniknuté náklady sú daňovo uznateľné a v akej výške. Medzi daňovo uznateľné a neuznateľné položky, ktorých výška je určitým spôsobom obmedzená zaradujeme:

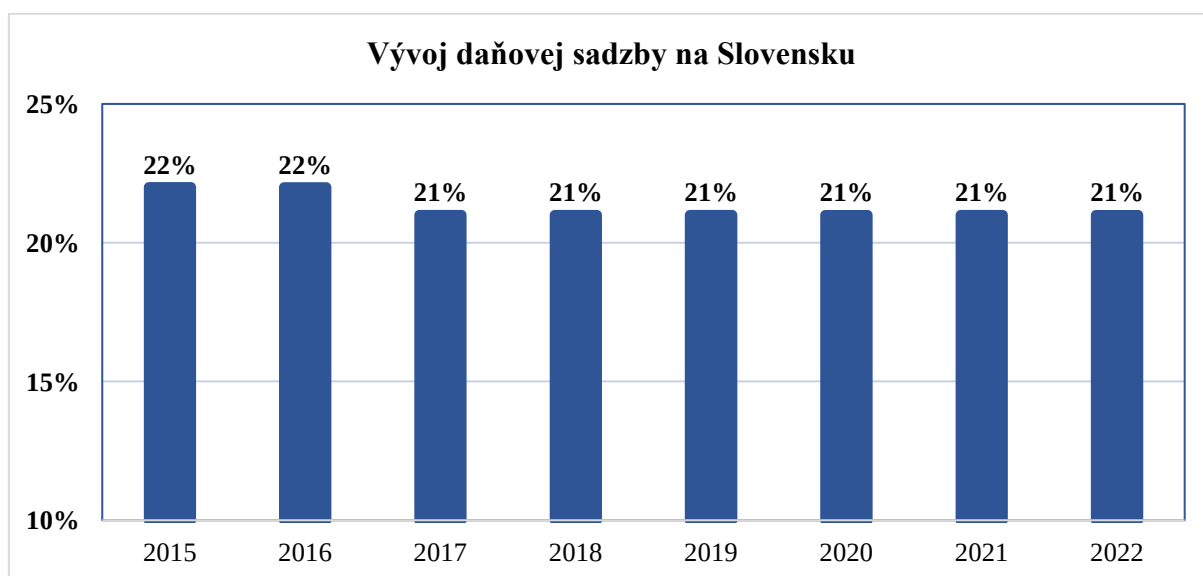
- Výdavky na reklamné predmety: môžu byť výdavkom, ktorý ovplyvní výšku základu dane právnickej osoby, ale iba v takom prípade, ak sa jedná o reklamné predmety v jednotkovej cene neprevyšujúcej sumu 17 EUR. Zákon nestanovuje povinnosť označovať reklamné predmety obchodným menom alebo ochrannou známkou.⁴⁰
- Opravné položky k nepremlčaným pohľadávkam: sú súčasťou zdaniteľných príjmov právnických osôb, ak od ich splatnosti uplynula doba dlhšia ako:
 - 360 dní, v takom prípade je daňovým výdavkom 20 % z menovitej hodnoty pohľadávky,

⁴⁰ Zákon č. 595/2003 Z.z. § 21

- 720 dní, v takom prípade je daňovým výdavkom 50 % z menovitej hodnoty pohľadávky,
- 1 080 dní v takom prípade je daňovým výdavkom 100 % z menovitej hodnoty pohľadávky.⁴¹

Daňová sadzba

V roku 1993 bola sadzba dane z príjmov právnických osôb na úrovni 45 % až do roku 1999. V januári roku 2000 nadobudol účinnosť nový daňový zákon a sadzba dane z príjmov právnických osôb sa znížila na úroveň 29 %. Počas nasledujúcich rokov došlo k miernemu zníženiu daňovej sadzby na úroveň 25 %. Za posledných 12 rokov dochádzalo k miernym zmenám daňovej sadzby z príjmov právnických osôb. Zatiaľ čo v roku 2010 až 2012 bola daňová sadzba na úrovni 19 %, v roku 2013 došlo k jej medziročnému nárastu o 4 % na hodnotu 23 %.⁴²



Graf 1 Vývoj daňovej sadzby na Slovensku

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://tradingeconomics.com/> [cit. 07.12.2021]

Ako môžeme vidieť na grafe č. 1 v roku 2015 bola daňová sadzba z príjmov právnických osôb na úrovni 22 %. Od roku 2017 je vývoj daňovej sadzby z príjmov právnických osôb stabilný a v súčasnosti je na úrovni 21 %. Na Slovensku je možné uplatniť aj zníženú sadzbu vo výške 15 %, ktorá sa vzťahuje na právnické osoby, ktorých výška zdaniteľných príjmov nepresahuje sumu 49 790 EUR.

⁴¹ Zákon č. 595/2003 Z.z. § 20

⁴² KUŠNÍROVÁ, Jana. *Challenges to a corporate taxation in selected countries. FINANCE AND RISK vol. 1* (2014). Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2014. s. 145. ISBN 978-80-225-3991-3

Preddavky na daň z príjmov právnických osôb

Preddavky na daň z príjmov právnických osôb upravuje zákon o dani z príjmov. Ide o povinnú platbu, ktorú uhrádza daňovník v priebehu zdaňovacieho obdobia, ak skutočná výška dane za príslušné zdaňovacie obdobie nie je ešte známa. Preddavky na daň z príjmov právnických osôb upravuje zákon o dani z príjmov. Po skončení zdaňovacieho obdobia sa preddavky na daň zaplatené za príslušné zdaňovacie obdobie započítajú na úhradu do výslednej daňovej povinnosti právnickej osoby.⁴³

Tabuľka 5 Preddavky na daň z príjmov právnických osôb

Výška dane v predchádzajúcom zdaňovacom období	Výška preddavkov	Interval platenia
5 000 EUR < x < 16 600 EUR	1/4 dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie	štvrtročne
> 16 600 EUR	1/12 dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie	mesačne

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa Zákona č. 595/2003 Z.z. §42

Ako môžeme vidieť v tabuľke č. 5 daňovník, ktorého výška dane z príjmov právnických osôb za predchádzajúce zdaňovacie obdobie presiahla sumu 5 000 EUR, ale súčasne bola nižšia ako 16 600 EUR, platí štvrtročne preddavky na daň za bežné zdaňovacie obdobie vo výške ¼ dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie. Daňovník, ktorého výška dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie bola vyššia ako 16 600 EUR, platí mesačne preddavky na daň za bežné zdaňovacie obdobie vo výške 1/12 dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie. V prípade ak správca dane neurčí platenie preddavkov, tak daňovník, ktorého výška dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie nepresiahla sumu 5 000 EUR preddavky na daň neplatí.⁴⁴

Zdaňovanie podielov na zisku

Podiel na zisku je vyplácaný právnickou osobou tým osobám, ktoré sa podieľajú na jej základnom imaní, sú členmi štatutárneho alebo dozorného orgánu. Za podiel na zisku sa považuje aj príjem, ktorý súvisí so znížením základného imania spoločnosti. To, akým spôsobom sú podiely na zisku zdanené závisí od nasledujúcich faktorov:⁴⁵

⁴³ KUŠNROVÁ, Jana. *Právnické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike zbierka riešených a neriešených príkladov*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. s. 44. ISBN 978-80-7598-256-8

⁴⁴ Zákon č. 595/2003 Z.z. §42

⁴⁵ SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo*. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2021. s. 56. ISBN 978-80-7552-509-3

1. Kto je príjemcom dividendy – fyzická osoba, právnická osoba.
2. Štát rezidencie príjemcu – kedy môže byť príjemca rezidentom Slovenskej republiky, zmluvného štátu alebo nezmluvného štátu.
3. Štát zdroja podielov na zisku – či plynú dividendy zo Slovenskej republiky alebo zo štátu, s ktorým ma Slovensko uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, prípadne zo štátu, s ktorým nemá Slovensko uzatvorenú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia.
4. Obdobie, v ktorom boli podiely na zisku vytvorené.

Výška zdaňovania dividend je nasledovná:

Tabuľka 6 Zdaňovanie podielov na zisku

Zdroj na území Slovenskej republiky		
Podiel na zisku	Daňová sadzba	Forma zdanenia
Daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou		
Spoločník v. o. s., komplementár k.s.	21 %	Daňové priznanie
Ostatní daňovníci	-	-
Daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou		
So sídlom v zmluvnom štáte	-	-
So sídlom v nespolutpracujúcom štáte	35 %	Daň vyberaná zrážkou
Zdroj mimo územia Slovenskej republiky		
So sídlom v zmluvnom štáte	-	-
So sídlom v nespolutpracujúcom štáte	35 %	Daňové priznanie osobitný základ dane

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa: Poradca 2022/9-10

Daňové odpisy

Odpisovanie majetku predstavuje postupné zahrňovanie odpisov dlhodobého majetku do daňových nákladov, čím dochádza k zníženiu základu dane právnickej osoby. V rámci daňových odpisov rozlišujeme dve metódy: ⁴⁶

- a. rovnomerná metóda odpisovania – výška odpisu sa určí ako podiel vstupnej ceny hmotného majetku a doby odpisovania pre príslušnú odpisovú skupinu. Výhodou tejto metódy je najmä jednoduchosť výpočtu,

⁴⁶ ĐURINOVÁ, Ivona. *Stimulácia podnikateľských subjektov prostredníctvom daňového odpisovania majetku*. In *Ekonomika, financie a manažment* - 2020. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM. 2020. s. 147. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://fpm.euba.sk/www_write/files/veda-vyskum/zborniky-fakultne/ZVP_FPM_2020.pdf

- b. zrýchlená metóda odpisovania – túto metódu je možné použiť len pri dlhodobom majetku zaradenom do odpisovej skupiny 2 a 3. V prvom roku sa odpis vypočíta ako podiel vstupnej ceny dlhodobého obstaraného majetku a priradeného koeficientu. V nasledujúcich rokoch sa výška odpisu určí ako podiel dvojnásobku zostatkovej ceny dlhodobého obstaraného majetku a rozdiel medzi priradeným koeficientom a počtom rokov, počas ktorých sa daný dlhodobý majetok odpisoval.

Výška daňových odpisov dlhodobého majetku závisí práve od odpisovej skupiny, v ktorej je daný majetok zaradený. Jednotlivé odpisové skupiny sú znázornené v tabuľke č. 7:

Tabuľka 7 Odpisové skupiny - Slovensko

Odpisová skupina	Doba odpisovania	Druh majetku
0	2 roky	Elektromobily
1	4 roky	Automobily, stroje a zariadenia, počítače, kancelárske potreby, spotrebná elektronika
2	6 rokov	Nábytok, radiátory, kotly
3	8 rokov	Elektrické motory, plynové generátory, turbíny, chladiace a vetracie zariadenia
4	12 rokov	Lode, lietadlá, pestovateľské celky, telekomunikačné siete
5	20 rokov	Budovy, stavby
6	40 rokov	Bytové budovy, hotely, budovy pre administratívu, ostatné inžinierske stavby

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa Zákona č. 595/2003 Z.z. §26

Daňová strata

Je definovaná ako rozdiel, o ktorý prevyšujú daňové náklady zdaniiteľne výnosy, pričom je potrebné rešpektovať vecnú a časovú súvislosť v zdaňovacom období. Odpočet daňovej straty je pre právnickú osobu právom, nie povinnosťou. V takom prípade, ak si právnická osoba neuplatní odpočet daňovej straty v príslušnom zdaňovacom období, tento nárok na umorenie stráca.⁴⁷ Daňovú stratu je možné odpočítať najviac počas piatich po sebe nasledujúcich zdaňovacích období.

⁴⁷ KUŠNÍROVÁ, Jana. Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s. 62. ISBN 978-80-7552-490-4

Daňovník si môže odpočet daňovej straty uplatniť najviac do výšky:

- základu dane, v ktorom si právnická osoba uplatňuje odpočet daňovej straty považuje za mikrodaňovníka,
- 50 % základu dane u ostatných daňovníkov.⁴⁸

1.3.2 Daň z príjmov právnických osôb v Španielsku

Španielsky daňový systém je pomerne zložitý, dane sa vyberajú na centrálnej, regionálnej a miestnej úrovni. Významné zmeny daňového systému Španielskeho kráľovstva boli zaznamenané v 90. rokoch 20. storočia. Tieto zmeny sa týkali najmä zlepšenia spolupráce medzi správcami daní a daňovými subjektmi, ako aj medzi správcami daní a tretími osobami.⁴⁹ Daň z príjmov právnických osôb bola založená v roku 1978, jej vznik súvisel s politickým prechodom krajiny ku demokracii. Išlo o proporcionálnu daň s jednou daňovou sadzbou, ktorá bola vo výške 33 %. Zdaňovanie príjmu právnických osôb bolo do značnej miery ovplyvňované skúsenosťami iných európskych krajín. Jednou z hlavných nevýhod, ktoré súviseli so zdanením právnických osôb boli nové účtovné pravidlá.⁵⁰

Daň z príjmov právnických osôb v Španielsku spadá pod národnú daňovú agentúru Agencia Tributaria. Dani z príjmov právnických osôb podliehajú všetky spoločnosti a podniky, ktoré sú právnickými osobami v krajine a v niektorých prípadoch aj spoločnosti, ktoré nie sú rezidentom Španielska.⁵¹

Za daňového rezidenta považujeme subjekty, ktoré spĺňajú aspoň jednu z nasledujúcich požiadaviek: ⁵²

- a) subjekty založené v súlade so španielskym právom,
- b) subjekty, ktoré majú sídlo na španielskom území,
- c) subjekty, ktoré majú sídlo efektívneho riadenia na španielskom území.

Oslobodené od dane z príjmov právnických osôb sú:

- štát a autonómne spoločenstvá,
- samostatné správne orgány,

⁴⁸ Zákon č. 595/2003 Z.z. §30

⁴⁹ SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové systémy štátov Európskej únie*. 3.vyd. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2018. s.183. ISBN 978-80-225-4505-1

⁵⁰ GÓMEZ P. Raquel. *The evolving role of the corporate income tax in Spain*. 2006 [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/iswp0605.pdf> [13.11.2021]

⁵¹ BHAUMIK, Gayatri. Corporate tax in Spain. 2021 [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.expatica.com/es/finance/taxes/corporate-tax-spain-163615/> [10.12.2021]

⁵² Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades článok 8.

- obchodné, priemyselné, finančné, autonómne orgány,
- Španielska banka, Fondy ochrany vkladov, Fondy záruky investícií,
- verejné subjekty, ktoré sú zodpovedné za správu sociálneho zabezpečenia.⁵³

Predmet dane

Predmetom dane z príjmov právnických osôb sú výnosy a zvýšenia vlastného imania získané v Španielsku:⁵⁴

- príjmy spoločnosti,
- odmeny za všetky druhy služieb, poskytnuté pôžičky alebo akákoľvek iná pomoc poskytnutá v Španielsku,
- príjem z nehnuteľností,
- príjmy z prevoditeľných cenných papierov,
- zvýšenie vlastného imania.

Mikrodaňovník

Za mikrodaňovníka sa považuje spoločnosť, ktorá v roku pred uplatnením osobitného daňového režimu spĺňa nasledujúce požiadavky:⁵⁵

- vykonáva podnikateľskú činnosť,
- čistý obrat alebo aktíva nepresahujú 2 000 000 EUR,
- priemerný počet zamestnancov je menej ako 10,
- podiel vo výške 25 % alebo viac v danej spoločnosti nevlastní či už priamo alebo nepriamo spoločnosť, ktorá nespĺňa vyššie uvedené požiadavky.

Základ dane

Základ dane je tvorený sumou príjmov právnických osôb dosiahnutých v príslušnom zdaňovacom období znížený o kompenzáciu záporného základu dane z predchádzajúcich zdaňovacích období.

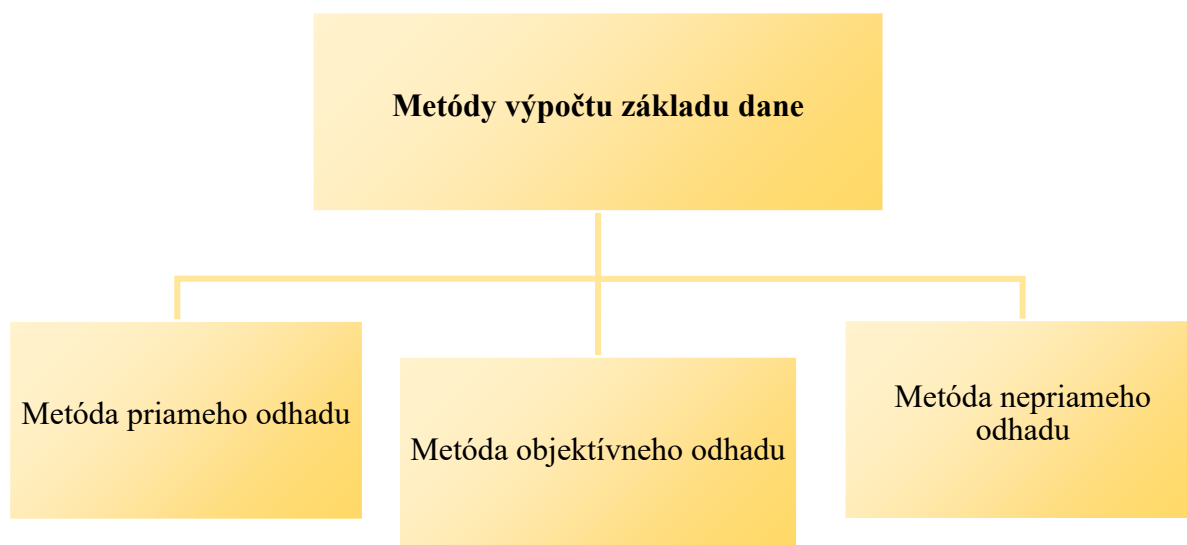
Ako môžeme vidieť na obrázku č. 4 v rámci španielskeho zákona o dani z príjmov rozlišujeme tri metódy výpočtu základu dane daňovníkov: metódu priameho odhadu, metódu objektívneho odhadu a metódu nepriameho odhadu.

⁵³ Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades článok 8.

⁵⁴ Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades článok 7.

⁵⁵ <https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/other-issues> [20.1.2022]

Metódy výpočtu základu dane v Španielsku:



Obrázok 3 Metódy výpočtu základu dane daňovníka

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov z Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades

- **Metóda priameho odhadu** – v rámci tejto metódy sa základ dane vypočíta zo skutočných údajov z účtovných kníh, výkazov, administratívnych záznamov a zaslaných dokladov, ktoré súvisia s prvkami daňovej povinnosti. K takto zisteným údajom sa následne pripočítajú všetky príjmy, ktoré má právnická osoba v účtovníctve a odpočítajú všetky zaúčtované výdavky, ktoré sú daňovo uznateľné. Výhodou metódy priameho odhadu je jej správnosť, práve preto je najpoužívanejšia. Naopak nevýhodou tejto metódy je jej zložitosť, a taktiež finančná náročnosť.⁵⁶
- **Metóda objektívneho odhadu** – na stanovenie základu dane prostredníctvom tejto metódy sa využívajú indexy, veličiny, moduly (spotreba energie, mzdy, plocha priestorov a pod.) alebo údaje, z ktorých vyplýva reprezentatívna výška priemerného základu dane. Túto metódu môže použiť právnická osoba v takom prípade, ak:⁵⁷
 - každá z vykonávanej činností je zahrnutá do vyhlášky Ministerstva financií a verejnej správy Španielska,
 - objem výnosov v bezprostredne predchádzajúcom období nepresiahol 150 000 EUR na všetky ekonomické činnosti okrem poľnohospodárstva, chovu hospodárskych zvierat a lesníctva, v takom prípade nesmú výnosy presahovať sumu 250 000 EUR.

⁵⁶ Régimen de estimación directa. Modalidad normal y modalidad simplificada. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Ayuda/18Presentacion/100/7_5_2.shtml [cit. 10.12.2021]

⁵⁷ Tamtiež.

Metóda objektívneho odhadu je dobrovoľná s jednoduchou aplikáciou pre malé a stredné podniky. Výhodou metódy objektívneho odhadu je nižšia finančná náročnosť v porovnaní s priamou metódou. Naopak nevýhodou je, že takto vypočítaný základ dane nie je skutočný, je to len odhad, ktorý nemusí zodpovedať realite.⁵⁸

- **Metóda nepriameho odhadu** – ide o subsidiárnu metódu, uplatňuje sa len v takom prípade, keď nie je možné použiť metódu priameho a nepriameho odhadu. Využíva sa, ak daňová správa nemá potrebné údaje na správne určenie základu dane v dôsledku:
 - nepodania daňového priznania alebo podania neúplného daňového priznania,
 - zmiznutia účtovných kníh, záznamov a dokumentov,
 - odmietnutí výkonu daňovej kontroly.

V prípade, ak sa spoločnosť rozhodne pre použitie tejto metódy, je potrebné určiť príčinu použitia metódy odhadu, zdôvodniť prostriedky zvolené na určenie základu dane. Údaje použité na aplikáciu metódy nepriameho odhadu môžu pochádzať z:

- indexov, modulov pre metódu objektívneho odhadu,
- ekonomických údajov získaných od daňovníka,
- údajov zo štúdií daného sektora v súlade s vhodnými štatistickými technikami,
- údajov a vzoriek získaných pomocou kontrolných orgánov o spoločnosti, ktoré sú podobné alebo obdobné ako daňovník.⁵⁹

Daňové zásady pri rozdeľovaní príjmov a výdavkov na zistenie základu dane sa vo všeobecnosti zhodujú s účtovnými zásadami, kde je všeobecne platnou metódou vykazovania nákladov a výnosov metóda časového rozlíšenia.

Pri zisťovaní základu dane z príjmov právnických osôb je potrebné vykonať úpravy účtovného výsledku o výdavky, ktoré nie sú daňovo uznateľné. Aby sa výdavok považoval za daňovo uznateľný, je potrebné splniť nasledujúce požiadavky:

1. správna účtovná evidencia,
2. správna dočasná imputácia,
3. správne odôvodnenie,
4. priamy súvis s dosiahnutím príjmu.⁶⁰

⁵⁸ <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio.shtml> [cit. 10.12.2021]

⁵⁹ *Base imponible*. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.wolterskluwer.es/> [cit. 10.12.2021]

⁶⁰ ¿Qué gastos no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades? [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.jda.es/que-gastos-no-son-deducibles-en-el-impuesto-sobre-sociedades/> [cit. 18.12.2021]

Medzi daňovo neuznateľné výdavky alebo výdavky s limitmi zaradujeme:

- výdavky, ktoré predstavujú vrátenie vlastných prostriedkov, napríklad náklady súvisiace s nákupom darov pre členov valného zhromaždenia,
- výdavky, ktoré vyplývajú z účtovania dane príjmov právnických osôb,
- pokuty a sankcie,
- výdavky na dary – všeobecne dary predstavujú neodpočítateľnú položku, pričom existuje výnimka v prípade darov, ako pozornosť voči zákazníkom či dodávateľom, kedy je možný odpočet vo výške 1 % z čistého obratu,
- náklady na úkony v rozpore s právnym poriadkom.⁶¹

Daňovo uznateľné výdavky po splnení určitých požiadaviek:

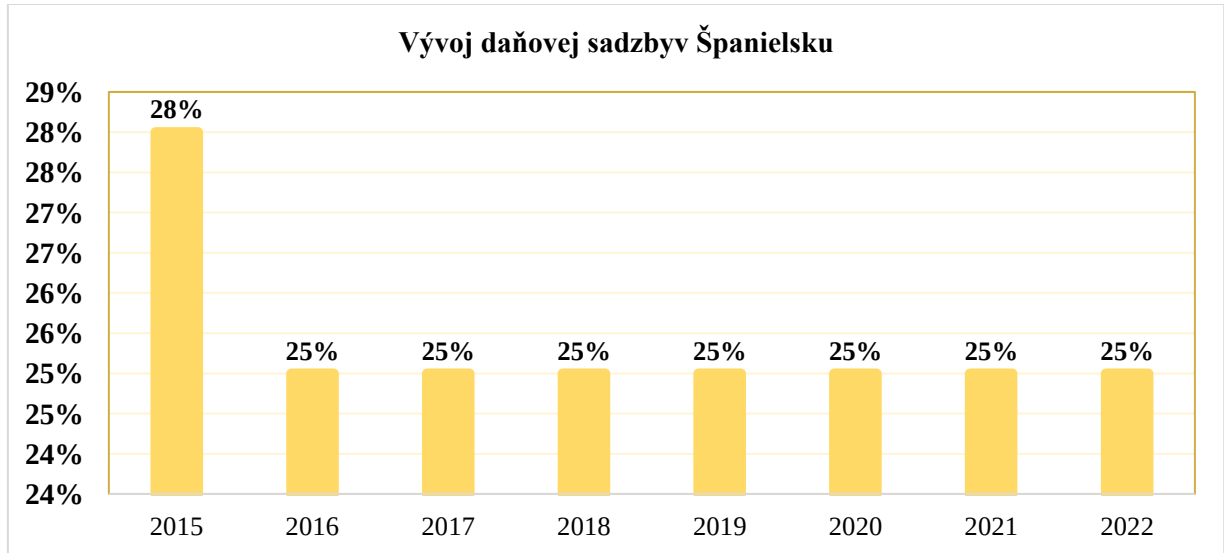
- opravná položka k nedobytným pohľadávkam – ak ide o pohľadávky po lehote splatnosti minimálne 6 mesiacov, tak základ dane z príjmov právnických osôb sa znižuje o menovitú hodnotu takejto pohľadávky,
- výdavky na propagáciu a reklamu – náklady na reklamu a propagáciu, ktoré sú považované za daňovo uznateľné musia spĺňať tri požiadavky:
 1. Takto vzniknuté výdavky musia priamo súvisieť s hlavnou činnosťou podnikania právnickej osoby.
 2. Faktúry a účtenky musia byť z každej operácie zaevidované v účtovníctve s konkrétnym dátumom a sumou.
 3. Odpočítateľné výdavky musia súvisieť s príslušným zdaňovacím obdobím.
- reklamné predmety – náklady na reprezentáciu, napríklad v podobe mikín, pier, a podobne, ktoré obsahujú logo spoločnosti sú odpočítateľnou položkou vo výške 1 % z obratu. Jednotková cena reklamného predmetu však nesmie presiahnuť sumu 200 EUR. Možnosť odpočtu výdavkov je aj v prípade, ak ide o zvyklosti súvisiace s personálom spoločnosti napríklad ak firma každý rok venuje svojim zamestnancom darčekový kôš, tak daňovo odpočet je v takom prípade povolený.⁶²

⁶¹ *Gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.iberley.es/temas/gastos-no-deducibles-i-sociedades-30701> [18.12.2021]

⁶² GINÉS, Paula. La deducibilidad de los gastos en publicidad. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://declarando.es/gastos-deducibles-autonomos/publicidad> [18.12.2021]

Daňová sadzba

Daňová sadzba z príjmov právnických osôb sa za posledných 12 rokov v Španielsku znížila o 5 %. Na grafe č. 2 je znázornený vývoj daňovej sadzby z príjmov právnických osôb v Španielsku za posledných osem rokov.



Graf 2 Vývoj daňovej sadzby v Španielsku

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://tradingeconomics.com/> [cit. 18.1.2022]

Ako môžeme vidieť, na grafe č. 2 v roku 2015 bola výška daňovej sadzby z príjmov právnických osôb na úrovni 28 %. Následne v roku 2016 došlo k zníženiu daňovej sadzby z príjmov právnických osôb na úroveň 25 %. V súčasnosti je daňová sadzba z príjmov právnických osôb v Španielsku na úrovni 25 %. V Španielsku je možné uplatniť zníženú daňovú sadzbu vo výške 15 %, ktorá sa vzťahuje na spoločnosti:

- ktorých obrat presahuje 20 000 000 EUR za príslušne zdaňovacie obdobie,
- novovzniknuté spoločnosti za prvé zdaňovacie obdobie, v ktorom dosiahli zisk, pričom základ dane musí byť nižší ako 300 000 EUR. V prípade novovzniknutých spoločností nie je možné využiť zníženú daňovú sadzbu, ak ide o akciovú spoločnosť alebo spoločnosť, ktorá je súčasťou národnej alebo medzinárodnej skupiny.⁶³

Súčasťou Španielska je aj Navarra, ktorá má vysokú úroveň samosprávy, na základe čoho sa v tejto oblasti uplatňuje vlastný diferencovaný daňový systém. Daňová sadzba z príjmov právnických osôb sa pohybuje v rozmedzí 19 % až 28 %. Subjekty, ktoré podliehajú dani z príjmov právnických osôb v tejto regionálnej oblasti sú:

⁶³ ELENA, Q. Ignacio. – MESTRE, M. Eva. *Corporate – Taxes on corporate income*. [27.01.2022]. [elektronický zdroj. Dostupný na: <https://www.pwc.es/> [citované 13.02.2022]

- daňovníci, ktorí platia dane výlučne autonómnej oblasti Navarra,
- daňovníci, ktorí platia dane obom správam spoločne, budú uplatňovať predpisy ich daňového domicilu. V takom prípade, ak právnické osoby majú svoj domicil v Navarre a vykonali minimálne 75 % svojich operácií na území spoločného režimu, tak budú podliehať štátnym predpisom.⁶⁴

Druhou oblasťou sú Kanárske ostrovy, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou Španielska. Kanárske ostrovy tvoria autonómne spoločenstvo v rámci Španielskeho kráľovstva. Od roku 2000 je na ostrove uplatňovaná špeciálne nízka daňová sadzba pre právnické osoby vo výške 4 %. Kanárske ostrovy sú ideálnym miestom na začatie nových projektov a nápadov. Špeciálna zóna Kanárskych ostrovov bola vytvorená v rámci podpory finančného a hospodárskeho režimu, diverzifikácie výrobných odvetví a sektorov služieb. Právnické osoby, ktoré chcú využívať výhody tejto oblasti musia spĺňať určité požiadavky:⁶⁵

- musí ísť o novo založenú spoločnosť,
- aspoň jedna z osôb oprávnených riadiť a konať v mene spoločnosti, musí mať trvalý pobyt na Kanárskych ostrovoch,
- spoločnosť musí investovať minimálne 100 000 EUR do investičného majetku, ktorý súvisí s predmetom činnosti počas dvoch nasledujúcich rokov,
- spoločnosť musí počas prvých šiestich mesiacoch zamestnať najmenej päť osôb,
- spoločnosť musí uviesť popis svojej činnosti, najmä jej ekonomickú životaschopnosť, medzinárodné zameranie, a akým spôsobom prispeje k rozvoju Kanárskych ostrovov.

Preddavky na daň z príjmov právnických osôb

V rámci španielskej legislatívy existujú dva spôsoby určenia základu pre výpočet preddavkov na daň z príjmov právnických osôb:⁶⁶

1. Výpočet preddavkov na základe splatnej dane – týka sa právnických osôb, ktorých príjmy nepresahujú hodnotu 6 000 000 EUR za 12 mesiacov. Pri preddavkoch na dani z príjmov právnických osôb sa uplatňuje 18 % sadzba z hrubej splatnej dane.

⁶⁴Impuesto sobre Sociedades en Navarra. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-sociedades-navarra-i-sociedades-26231> [cit. 02.02.2022]

⁶⁵<https://www.lowtax.net/information/spain/spain-canary-islands-special-zone.html> [02.02.2022]

⁶⁶https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4_Impuesto_sobre_Sociedades/4_8_Pagos_fraccionados/4_8_1_Modalidades_de_pagos_fraccionados/4_8_1_Modalidades_de_pagos_fraccionados.html [05.11.2021]

2. Výpočet preddavkov na základe výšky základu dane – týka sa právnických osôb, ktorých príjmy presahujú hodnotu 6 000 000 EUR za 12 mesiacov. Preddavok sa vyčíslí z časti základu dane za prvé tri, deväť alebo jedenásť kalendárnych mesiacov, pričom výška preddavkov je znázornená v tabuľke č. 8.

Tabuľka 8 Preddavky na daň z príjmov právnických osôb

Výška čistého obratu	Výška preddavkov
6 000 000 < x < 10 000 000 EUR	5/7
> 10 000 000 EUR	19/20

Zdroj: *vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales_Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4__Impuesto_sobre_Sociedades/4_8_Pagos_fraccionados/4_8_1_Modalidades_de_pagos_fraccionados/4_8_1_Modalidades_de_pagos_fraccionados.html [cit. 05.11.2021]*

Daňovník, ktorého výška obratu bola vyššia ako 6 000 000 EUR, ale súčasne nižšia 10 000 000 EUR použije 5/7 z daňovej sadzby. Teda ak je daňová sadzba z príjmov právnických osôb 25 %, tak preddavky na daň budú vo výške 17 %.

Daňovník, ktorého výška obratu bola vyššia ako 10 000 000 EUR za 12 mesiacov použije 19/20 z daňovej sadzby. Teda ak je daňová sadzba z príjmov právnických osôb 25 %, tak preddavky na daň budú vo výške 24%.⁶⁷

Zdaňovanie podielov na zisku

Spoločnosť, ktorá prijíma dividendy od spoločnosti so sídlom v Španielsku, a v ktorej bol držaný minimálny 5 % podiel, vrátane vlastníctva inými spoločnosťami, môže využiť 95 % výnimku. Teda v prípade, ak sa uplatňuje všeobecná daňová sadzba dividendy budú zdanené 1,25 % sadzbou. Naopak, ak sú dividendy prijaté od spoločnosti so sídlom v Španielsku, v ktorých je však podiel nižší ako 5 %, v takom prípade sú dividendy zdanené v celom rozsahu pre príjemcu.⁶⁸

Daňové odpisy

Prostredníctvom daňových odpisov môžu spoločnosti znížiť svoje daňové zaťaženie v príslušnom zdaňovacom období. Do daňových odpisov môže byť však zahrnutý majetok, ktorý spĺňa určité požiadavky, ako doba životnosti majetku, jeho využiteľnosť a podobne.

⁶⁷Guide to business in Spain 2021 [elektronický zdroj] dostupný na : https://www.guidetobusinessinspain.com/wp-content/uploads/2021/07/CHAP-3_GuidetobusinessinSpain_INVESTINSPAIN.pdf [19.12.2021]

⁶⁸ <https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/income-determination> [17.02.2022]

V rámci daňových odpisov v Španielsku rozlišujeme viaceré metódy:

- Priama metóda: ide o najčastejšie používanú metódu, ktorá pozostáva z rovnomerného odpisovania majetku. Zákon stanovuje pre jednotlivé druhy majetku minimálne a maximálne odpisové sadzby.
- Degresívne odpisy: na základe tejto metódy je možné využiť konštantnú odpisovú sadzbu na všetky aktíva okrem budov a nábytku.
- Metóda súčtu rokov a číslíc: ide o zrýchlene odpisovanie majetku. Do úvahy sa berie očakávaná životnosť daného aktíva a sčítanie číslíc za každý rok.⁶⁹

V tabuľke č. 9 sú uvedené jednotlivé druhy dlhodobého majetku, ich maximálna ročná odpisová sadzba a maximálna životnosť dlhodobého odpisovaného majetku.

Tabuľka 9 Odpisovanie dlhodobého majetku v Španielsku

Dlhodobý majetok	Maximálna ročná odpisová sadzba	Maximálna životnosť
Administratívne a obchodné budovy	2 %	100 rokov
Sklady	7 %	30 rokov
Strojové vybavenie	12 %	18 rokov
Počítače	25 %	8 rokov
Softvér	33 %	6 rokov
Nábytok	10 %	20 rokov
Stroje	12 %	18 rokov
Vnútorne transportné prvky	10 %	20 rokov
Vonkajšie transportné prvky	16 %	14 rokov

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na:

<https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/deductions> [cit. 10.02.2022]

⁶⁹ Guide to business in Spain 2021. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://www.guidetobusinessinspain.com/wp-content/uploads/2021/07/CHAP-3_Guidetobusinessinspain_INVESTINSPAIN.pdf [cit. 18.02.2022]

Daňová strata

Kompenzácia daňovej straty podlieha kvantitatívnym obmedzeniam, pričom započítanie daňovej straty je nasledovné:

- subjekt, ktorého čistý príjem za predchádzajúcich 12 mesiacov je nižší ako 20 000 000 EUR má možnosť si započítať daňovú stratu do výšky 70 % kladného základu dane,
- subjekt, ktorého čistý príjem za predchádzajúcich 12 mesiacov je vyšší ako 20 000 000 EUR má možnosť si započítať daňovú stratu do výšky:
 - 50 % ak čisté výnosy sú v rozmedzí 20 000 000 – 60 000 000 EUR
 - 25 %, keď čisté výnosy presahujú 60 000 000 EUR⁷⁰

1.3.3 Daň z príjmov právnických osôb vo Francúzsku

Francúzsky daňový systém bol v rokoch 1792 až 1814 pomerne stabilný. Existovali štyri druhy priameho zdanenia, pričom dane z príjmov boli ukladané na základe indexov nie na základe výšky dosahovaného príjmu. Štát nemal právo poznať príjem občanov alebo kontrolovať jeho priznanie. Od roku 1814 do roku 1914 bolo zaznamenaných v daňovom systéme Francúzska niekoľko prevratov. Daň z príjmu bola vo Francúzsku zavedená na základe vládnej stratégie získania finančných prostriedkov zvýšením daní pre bohatšie domácnosti. Práve v roku 1914 bol vo Francúzsku zavedený systém progresívneho zdanenia príjmov, išlo o druhú progresívnu daň, po progresívnej dani z dedičstva zavedenej v roku 1901.⁷¹

Daň z príjmov právnických osôb spadá pod priame dane a je vyberaná z ročného zisku právnických osôb. V porovnaní s ostatnými krajinami Európskej únie je daň z príjmov korporácií založená na princípe teritoriality. Spoločnosti podliehajú dani z príjmov právnických osôb od určitej dosiahnutej hranice zisku. Daň z príjmu právnických osôb je uhrádzaná v štyroch splátkach: 15. Marca, 15. Júna, 15. Septembra a 15. Decembra každý rok.⁷²

Dani z príjmov právnických osôb podliehajú:⁷³

- akciové spoločnosti,
- spoločnosti s ručením obmedzeným,

⁷⁰Guide to business in Spain 2021. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://www.guidetobusinessinspain.com/wp-content/uploads/2021/07/CHAP-3_GuidetobusinessinSpain_INVESTINSPAIN.pdf [cit. 18.02.2022]

⁷¹ ANDRÉ, Mathias – GUILLOT, Malka. 1914 – 2014: One hundred years of income tax in France. Institut des Politiques Publiques, 2014. s.1.-7. . [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.ipp.eu/wp-content/uploads/2014/09/n12-notesIPP-july2014.pdf> [cit. 6.11.2021]

⁷² <https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/taxes-on-corporate-income> [cit. 6.11.2021]

⁷³ <https://www.economie.gouv.fr/> [cit. 6.11.2021]

- zjednodušené akciové spoločnosti,
- komanditné spoločnosti s akciami,
- nezávislé spoločnosti za určitých podmienok.

Daň z príjmov právnických osôb je voliteľná pre:

- individuálne podniky,
- jediného vlastníka s ručením obmedzeným,
- všeobecne obchodné partnerstvá,
- občianske spoločnosti s priemyselnou alebo obchodnou činnosťou,
- spoločné podniky.⁷⁴

Vo Francúzsku existuje možnosť skupinového zdanenia, ktorá sa týka francúzskych spoločností v takom prípade, ak holdingová spoločnosť vlastní aspoň 95 % základného imania dcérskej spoločnosti. Využitie tejto daňovej konsolidácie je výhodné najmä pre skupiny subjektov, ktoré vykazujú zisk a iné straty, a teda dochádza k pákovému efektu.⁷⁵

Výpočet základu dane z príjmov právnických osôb je znázornený v nasledujúcej tabuľke:

Tabuľka 10 Výpočet základu dane vo Francúzsku

Výsledok hospodárenia pred zdanením
+ daňová reintegrácia
- Daňové odpočty
Zdaniteľný základ
- Daňová strata
Upravený základ dane právnickej osoby
x daňová sadzba dane z príjmov právnických osôb
= daňová povinnosť
- Preddavky na daň
= daň na úhradu

Zdroj: *vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na:*
<https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/impot-sur-les-societes-taux-et-calcul-de-lis/> [cit. 07.11.2021]

⁷⁴ <https://www.economie.gouv.fr/> [cit. 06.11.2021]

⁷⁵ Le média de référence pour les entrepreneurs. [elektronický zdroj]. Dostupný na:
<https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/> [cit. 18.12.2021]

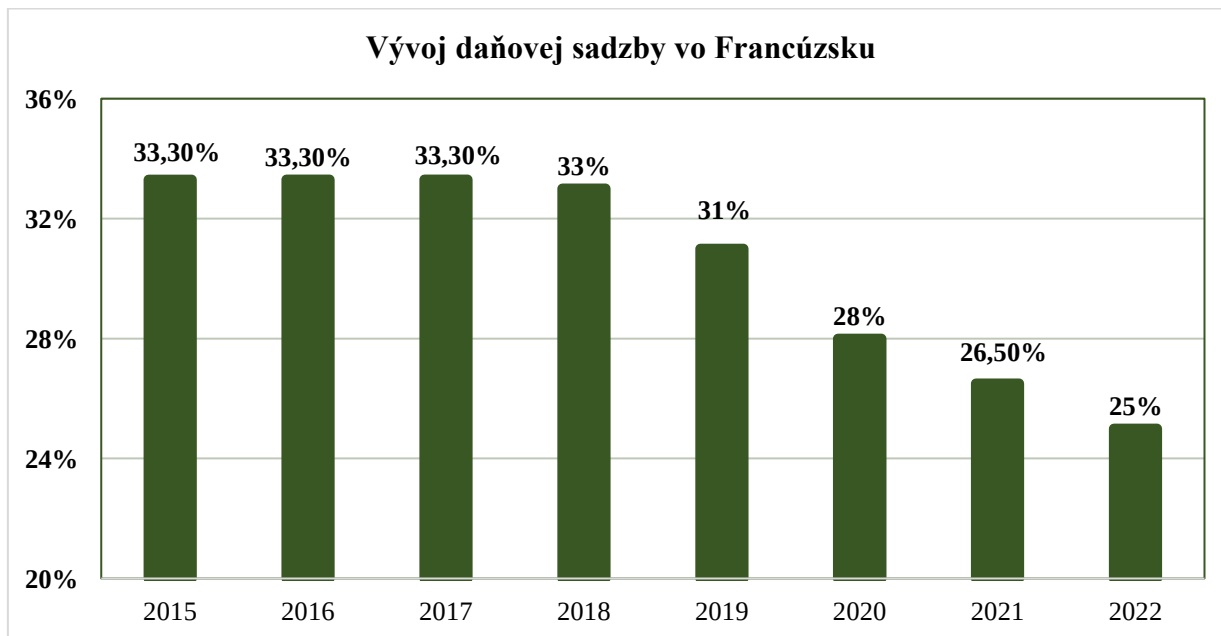
Daňová reintegrácia znamená neutralizáciu vplyvu účtovných nákladov alebo výnosov, teda ich pripočítanie alebo odpočítanie od zdaniteľného príjmu právnickej osoby.

Od výsledku hospodárenia nie je možné odpočítať výdavky, ako: ⁷⁶

- pokuty a sankcie,
- dary politickým stranám,
- odpisy obchodného dlhu, odpustenie finančného dlhu,
- určité rezervy, napríklad rezervy na dôchodkové záväzky alebo rezervy súvisiace s prepúšťaním zamestnancov,
- náklady na získanie zákazníka,
- poplatky za prenájom,
- výdavky považované za luxusné, napríklad prenájom jacht,
- upomienky,
- úroky z úverov a podiely na prečerpaní.

Daňová sadzba

Vývoj daňovej sadzby z príjmov právnických osôb vo Francúzsku je znázornený na grafe č. 3 .



Graf 3 Vývoj daňovej sadzby z príjmov právnických osôb vo Francúzsku

Zdroj: *vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://tradingeconomics.com/>*

⁷⁶ Expenses deductible or not from the tax return of a company. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F31973?lang=en> [cit. 19.12.2021]

Ako môžeme vidieť na grafe č. 3, daňová sadzba z príjmov právnických osôb bola od roku 2015 na úrovni 33,30 %. V roku 2018 sa daňová sadzba znížila na 33 %. V roku 2019 bola daňová sadzba z príjmov právnických osôb na úrovni 31 %. V nasledujúcom roku sa opäť znížila na 28 %. V roku 2021 je daňová sadzba z príjmov právnických osôb vo výške 26,50 % a v roku 2022 je zaznamenaný mierny pokles na úroveň 25 %.

Právnické osoby vo Francúzsku sú povinné platiť okrem všeobecnej daňovej sadzby z príjmov právnických osôb aj sociálny príspevok. Sociálny príspevok platia právnické osoby, ktorých výška dane z príjmu právnických osôb presahuje 763 000 EUR. Sadzba sociálneho príspevku je vo výške 3,3 %. Základom pre výpočet tohto príspevku je daň z príjmu právnických osôb splatná v príslušnom roku. Právnické osoby, ktoré dosiahli v príslušnom zdaňovacom období obrat vyšší ako 7 630 000 EUR, sú od platenia tohto príspevku oslobodené.⁷⁷

Vo Francúzsku sa znížená 15 % daňová sadzba vzťahuje na spoločnosti, ktorých obrat nepresahuje 10 000 000 EUR, v porovnaní s rokom 2021, kedy bola stanovená výška obratu na úrovni 7 630 000 EUR. Znížená 15 % sadzba sa vzťahuje na zisk nižší ako 38 120 EUR za dvanásť mesiacov.⁷⁸

Mikrodaňovník

Mikrodaňovník nepredstavuje legálnu obchodnú štruktúru právnickej osoby, ale ide o špecifický daňový status, na základe ktorého môže daný podnik využívať jednoduché daňové a účtovné pravidlá. Jednou z podmienok je, aby výška obratu v prípade, ak ide o podnik poskytujúci služby nepresahoval 72 500 EUR. Ak ide o podnik poskytujúci produkty výška obratu by nemala presahovať sumu 176 200 EUR. V prípade ak sa podnik zaoberá predajom produktov a súčasne aj predajom služieb tak celkové tržby nesmú presiahnuť 176 200 EUR.⁷⁹

Preddavky na daň

Platba dane z príjmov právnických osôb je rozdelená do štyroch splátok najneskôr do 15. Marca, 15. Júna, 15. Septembra a 15. Decembra. Každá táto platba sa teda rovná ¼ dane z príjmu právnických osôb za predchádzajúce zdaňovacie obdobie.

⁷⁷ Contribution sociale Impôt Société (IS) 3,3 %. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.legifiscal.fr/reperes-fiscaux/contribution-sociale-impot-societe-is-33-2020.html> [cit. 19.12.2021]

⁷⁸ SCHMIDT, Sandra. *Les taux d'impôt sur les sociétés en 2022: 25 % et 15 %*. [17.01.2022]. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.compta-online.com/>

⁷⁹ Guide to Micro-Entrepreneur Business in France. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.french-property.com/guides/france/business/micro-entrepreneur/tax-social-insurance-payment> [19.12.2021]

Právnická osoba, ktorej výška dane za predchádzajúce zdaňovacie obdobie nepresiahla hodnotu 3 000 EUR je oslobodená od týchto splátok dane.⁸⁰

Na veľké spoločnosti sa vzťahujú osobitné pravidlá, ktoré sa týkajú poslednej splátky dane z príjmov právnických osôb, ak spĺňajú nasledujúce podmienky:

- spoločnosť dosahuje vyššie tržby ako 250 000 000 EUR,
- došlo k zvýšeniu dane z príjmov právnických osôb v porovnaní s predchádzajúcim rokom.

V nasledujúcej tabuľke môžeme vidieť výpočet poslednej splátky dane:

Tabuľka 11 Výpočet poslednej splátky dane z príjmu právnických osôb vo Francúzsku

Výška čistého obratu	Výška preddavkov
250 000 000 EUR < obrat < 1 000 000 000 EUR	95 %
Obrat > 1 000 000 000 EUR	98 %

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na:

<https://www.impots.gouv.fr/portail/professionnel/imposition-des-resultats> [cit. 14.12.2021]

Spoločnosti, ktorých výška obratu presahuje sumu 250 000 000 EUR, súčasne nepresahuje 1 000 000 000 EUR, si vypočítajú poslednú splátku ako 95 % z odhadovanej sumy dane za aktuálny fiškálny rok a už zaplatené splátky dane z príjmov právnických osôb. Právnické osoby, ktorých výška obratu presahuje sumu 1 000 000 000 EUR zaplatia poslednú splátku vo výške 98 % odhadovanej sumy dane z príjmu právnických osôb za aktuálny rok a už zaplatených splátok.⁸¹

Daňové odpisy

Zákon o dani z príjmov stanovuje maximálnu výšku odpisov, ktorú si môže daňovník uplatniť ako daňovo uznateľnú položku. V rámci daňových odpisov vo Francúzsku rozlišujeme dva spôsoby výpočtu:

- a. Lineárna metóda odpisovania – predstavuje konštantnú anuitu počas celého obdobia odpisovania. Je to bežný spôsob daňového odpisovania, ktorý je povinný pre použitý tovar alebo tovar so životnosťou kratšou ako tri roky.

⁸⁰ Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (IS). [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.impots.gouv.fr/portail/professionnel/imposition-des-resultats> [cit. 12.12.2021]

⁸¹ Tamtiež

- b. Degresívna metóda odpisovania – umožňuje rozložiť obstarávaciu cenu majetku na dobu jeho životnosti. Odpisy dlhodobého majetku sú významné predovšetkým počas prvých rokov používania. Tento typ odpisovania sa môže použiť v prípade, ak ide o investičný majetok spoločnosti.⁸²

V tabuľke č. 12 je znázornená doba odpisovania jednotlivých druhov majetku.

Tabuľka 12 Doba odpisovania dlhodobého majetku vo Francúzsku

Dlhodobý majetok	Doba odpisovania
Priemyselné budovy	20 rokov
Administratívne budovy	25 rokov
Sklady	20 rokov
Nábytok	10 rokov
Nástroje	5 až 10 rokov
Elektronické zariadenia	6,5 až 10 rokov
Telefón	3 roky
Počítač	3 až 5 rokov
Softvér	1 až 3 roky
Automobil	4 až 5 rokov

Zdroj: *vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://www.l-expert-comptable.com/a/37091-l-amortissement.html> [cit. 14.12.2021]*

Daň z podielov na zisku

Podiely na zisku sa nepovažujú za odmeny, ale za príjem z hnuťel'ného kapitálu daňového subjektu. Dividenda môže byť rozdelená dvoma spôsobmi:

- ponechaná ako zostatok na tvorbu rezerv,
- prerozdelená spoločníkom.

Pri spoločnosti, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb sa zdaňovanie podielov na zisku vykonáva na úrovni spoločníkov. V ostatných prípadoch podiely na zisku prijaté spoločnosťou podliehajú zdaneniu podľa pravidiel dane z príjmov právnických osôb.

⁸² ASAI, Ryuta. Qu 'est-ce qu 'un amortissement fiscal? [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.legalstart.fr/> [19.12.2021]

Právnická osoba, ktorá vypláca dividendy môže využiť 95 % oslobodenie zo sumy dividend, pričom spoločník musí vlastniť aspoň 5 % kapitálu spoločnosti, ktorá rozdeľuje podiel na zisku. Ďalšou podmienkou je, že musí vlastniť majetkové cenné papiere v základnom imaní danej spoločnosti minimálne dva roky.⁸³

Podiely na zisku v prípade, ak ide o spoločníka fyzickú osobu sa automaticky zdaňujú jednotným paušálnym odvodom vo výške 30 %, ktorý sa skladá z príspevku na sociálne zabezpečenie vo výške 17,20 % a dane z príjmu vo výške 12,80 %.⁸⁴

Daňová strata

V prípade, ak daňovník, ktorý podlieha dani z príjmov právnických osôb vykazuje v príslušnom zdaňovacom období stratu má dve možnosti:

- Priradiť túto stratu k predchádzajúcemu roku – ide o mechanizmus „carry cash“. Právnická osoba si môže stratu započítať so ziskom z minulého roka a požiadať o vrátenie už zaplatenej dane z príjmu právnických osôb.
- Preniesť stratu do nasledujúcich rokov – táto možnosť je povinná v takom prípade, ak právnická osoba zaznamenala stratu aj v predchádzajúcom zdaňovacom období.⁸⁵

⁸³ Expenses deductible or not from the tax return of a company. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F31973?lang=en> [cit. 19.12.2021]

⁸⁴ L'imposition des dividendes des associés personnes physiques. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/imposition-des-dividendes/> [cit. 20.12.2021]

⁸⁵ NUSSBAUMOVÁ, Sandra. L'impôt sur les sociétés (IS): tout savoir. [elektronický dokument]. 2021. Dostupný na: <https://www.legalstart.fr/> [cit. 12.12.2021]

2 Cieľ práce

Cieľom diplomovej práce je na základe analýzy a komparácie charakterizovať daňovú politiku uplatňovanú v oblasti dôchodkových daní vo vybraných krajinách EÚ a zhodnotiť ju z hľadiska vplyvu na podnikateľské subjekty, podnikateľské prostredie , ako aj z hľadiska požiadaviek kladených na daňový systém. Pre naplnenie tohto cieľa je potrebné vymedziť niekoľko čiastkových cieľov záverečnej práce:

- charakterizovať ciele daňovej politiky a vymedziť požiadavky kladené na daňový systém,
- vymedziť daňovú politiku uplatňovanú v Európskej únii so zameraním na zdaňovanie príjmov,
- charakterizovať zdaňovanie príjmov právnických osôb v nami vybraných krajinách EÚ,
- porovnať právnu úpravu zdaňovania príjmov právnických osôb,
- porovnať spôsob zdaňovania príjmov právnických osôb v jednotlivých krajinách pomocou modelových príkladov z hľadiska výpočtu základu dane a uplatňovania jednotlivých daňových stimulov,
- zhodnotiť daňovú politiku z hľadiska vplyvu na podnikateľské prostredie, ako aj požiadaviek kladených na daňový systém v jednotlivých krajinách.

3 Metódy a metodika práce

V predchádzajúcej kapitole sme si vymedzili hlavný cieľ a čiastkové ciele, pričom na dosiahnutie stanovených cieľov sme použili niekoľko vedecko-výskumných metód, ktoré si zadefinujeme v rámci tretej kapitoly.

3.1 Objekt práce

Objektom skúmania tejto záverečnej práce bola daňová politika v oblasti uplatňovania dôchodkových daní v nami vybraných krajinách Európskej únie, konkrétne v Španielsku, Francúzsku a Slovenskej republike. Zamerali sme sa na daň z príjmov právnických osôb, využívanie jednotlivých daňových stimulov v nami vybraných krajinách, analyzovanie rozdielov daňového zaťaženia podnikov a ich vplyv na podnikateľské prostredie. .

3.2 Pracovné postupy

Pri písaní záverečnej práce sme použili nasledujúci postup:

- oboznámenie sa s témou záverečnej práce,
- špecifikácia hlavného a vedľajších cieľov,
- získavanie zdrojov a potrebných informácií,
- aplikácia nadobudnutých informácií,
- analýza a zhodnotenie výsledkov záverečnej práce.

3.3 Spôsob získavania údajov a ich zdroje

Jednou z metód, prostredníctvom ktorej sme získavali údaje je rešerš. Využili sme teda dostupné domáce a zahraničné literárne zdroje, predovšetkým v prvej kapitole záverečnej práce. Nakoľko je téma premenlivá vzhľadom na meniace sa zákony, väčšiu časť informácií sme čerpali zo zákonov a internetových zdrojov.

3.4 Použité metódy vyhodnotenia a interpretácie výsledkov

Pri zostavovaní záverečnej práce sme použili viacero metód, ktoré môžeme rozdeliť do dvoch skupín na: všeobecné a špecifické.

Medzi všeobecné metódy zaradujeme:

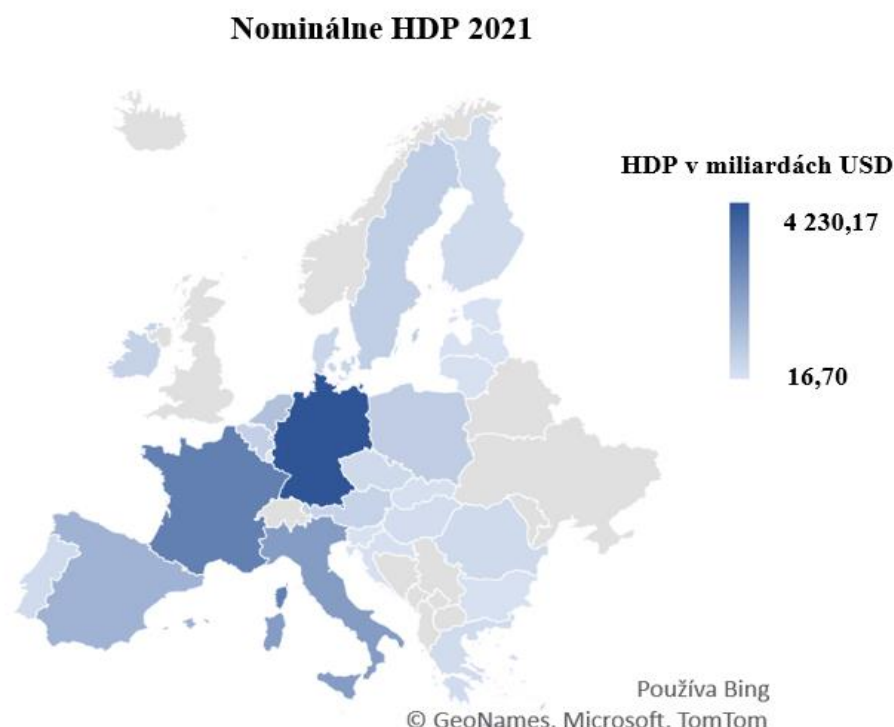
- Metódu analýzy - prostredníctvom ktorej sme si objasnili problematiku daňovej politiky v oblasti uplatňovania dôchodkových daní v nami vybraných krajinách Európskej únie a ich vplyv na podnikateľské prostredie.
- Metódu syntézy – sme použili pri spájaní častí, vzťahov a súvislosti do jednotného celku najmä v praktickej časti záverečnej práce.
- Metódu indukcie – výsledkom sú všeobecné tvrdenia na základe získaných informácií týkajúcich sa danej problematiky.

Medzi špecifické metódy zaradujeme:

- Konkretizáciu – danú metódu sme použili najmä v praktickej časti záverečnej práce vo forme uvádzania konkrétnych praktických príkladov.
- Komparáciu – prostredníctvom tejto metódy sme porovnávali výšku daňové zaťaženia právnických osôb v nami vybraných krajinách Európskej únie. Skúmali sme jednotlivé odlišnosti, napríklad pri výške poskytovaných daňových úľav.
- Matematické prepočty – sme využili v rámci štvrtej kapitoly záverečnej práce pri výpočtoch daňového zaťaženia právnických osôb v jednotlivých krajinách.
- Grafické metódy – konkrétne obrázky, tabuľky a grafy, ktoré sme využívali v celej záverečnej práci na lepšie a prehľadnejšie pochopenie danej problematiky.

4 Výsledky práce

V tejto časti záverečnej práce budeme analyzovať a porovnávať daňovú politiku v oblasti uplatňovania dôchodkových daní v nami vybraných krajinách EÚ. Praktická časť záverečnej práce je zložená z viacerých podkapitol, v rámci ktorých sa venujeme výške daňových sadzieb z príjmov právnických osôb, využívaniu jednotlivých druhov daňových stimulov, modelovým príkladom, na základe ktorých pozorujeme a porovnávame daňové zaťaženie právnických osôb vo Francúzsku, Slovensku a Španielsku. Na záver analyzujeme vplyv daňovej politiky Európskej únie na podnikateľské prostredie.



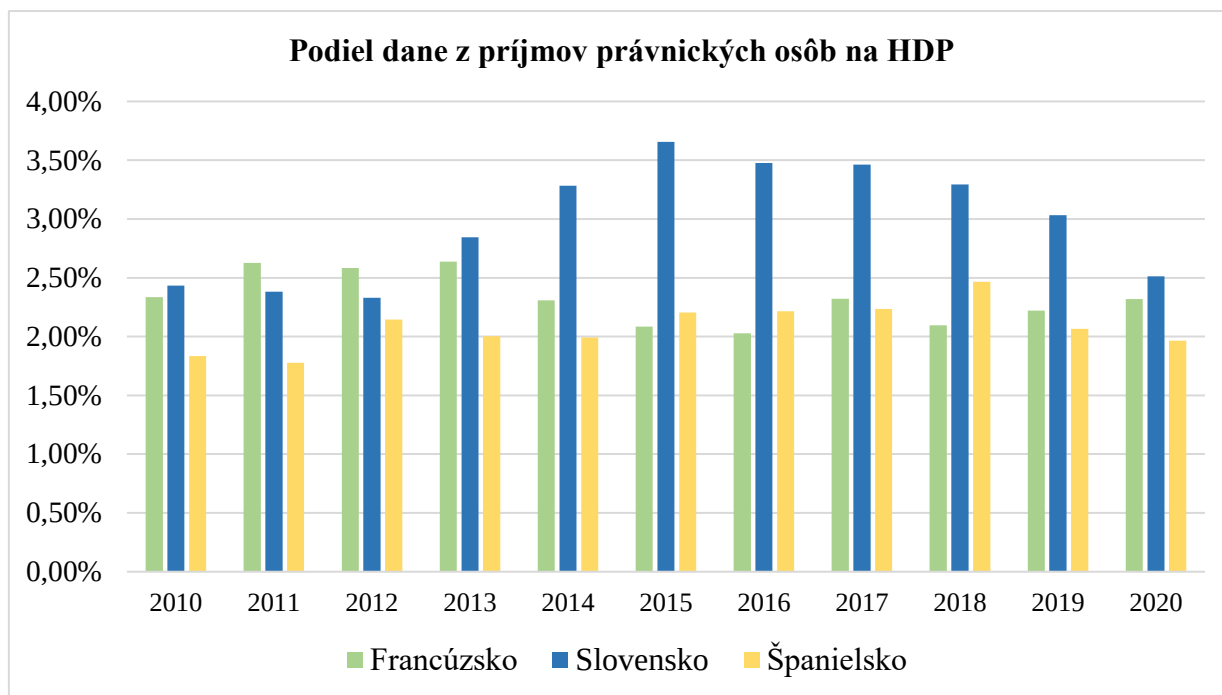
Graf 4 Nominálne HDP 2021

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na:

<https://statisticstimes.com/economy/european-countries-by-gdp.php> [cit. 03.02.2022]

Ako môžeme vidieť na grafe č. 4 Francúzsko dosahuje druhé najvyššie HDP spomedzi krajín Európskej únie. V roku 2021 bola výška HDP Francúzska na úrovni 2 940,430 miliárd USD. Nominálne HDP Slovenska bolo v roku 2021 vo výške 116,748 miliárd USD, čo predstavuje osemnásť miesto v rámci krajín EÚ. Treťou nami vybranou krajinou je Španielsko, ktorého výška HDP v roku 2021 bola na úrovni 1 439,960 miliárd USD a v rámci krajín Európskej únie je štvrtou najväčšou ekonomikou podľa výšky nominálneho HDP.

Dane zohrávajú dôležitú úlohu pri plnení fiškálnych cieľov štátu v podmienkach trhovej ekonomiky a plnia alokačnú funkciu, ktorej podstatou je zhromažďovanie získaných prostriedkov v podobe zdrojov do štátneho rozpočtu. Dane sa vo veľkej miere podieľajú aj na hrubom domácom produkte krajiny a práve výška podielu dane z príjmov právnických osôb na HDP Francúzska, Slovenska a Španielska je znázornená na grafe č. 5.



Graf 5 Podiel dane z príjmov právnických osôb na HDP

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://data.oecd.org/> [cit. 13.03.2022]

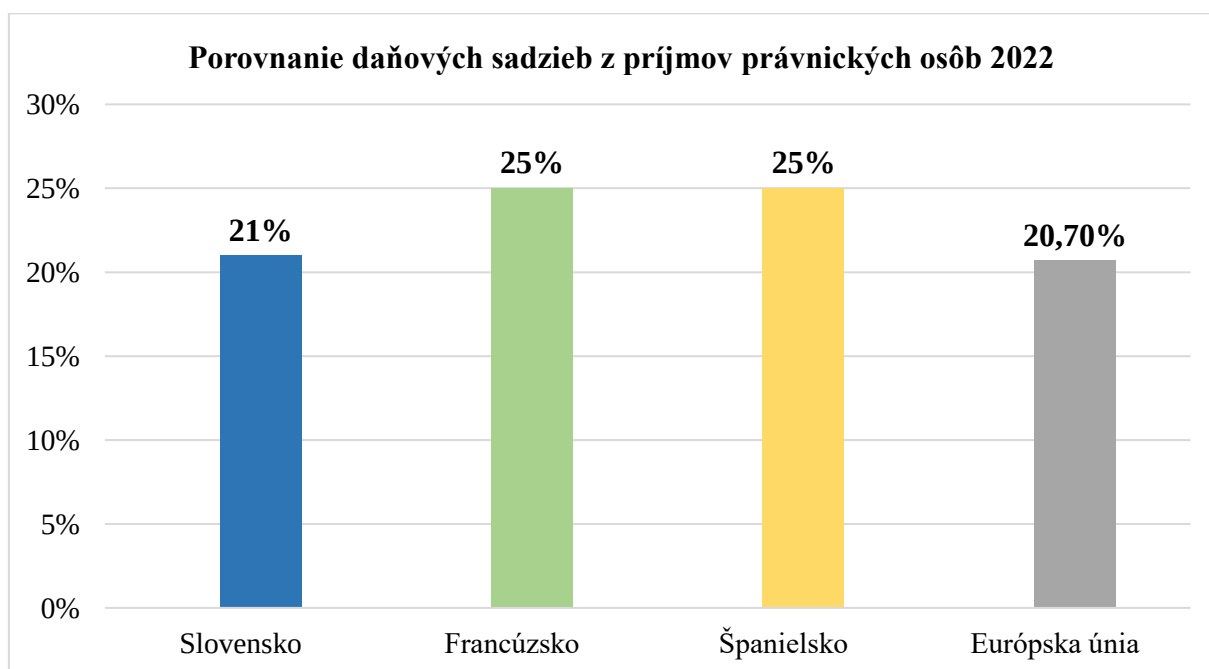
Najvyšší podiel dane z príjmov právnických osôb na HDP štátu je od roku 2013 na Slovensku, aj napriek najnižšej daňovej sadzbe spomedzi nami vybraných krajín. Práve v roku 2013 došlo na Slovensku k zvýšeniu daňového zaťaženia právnických osôb z pôvodnej 19 % daňovej sadzby na 23 % daňovú sadzbu z príjmov právnických osôb. V roku 2010 tvorili dane z príjmov právnických osôb 2,43 % z celkového HDP Slovenska, vo Francúzsku 2,34 % a v Španielsku 1,84 %. Po desiatich rokoch, teda v roku 2020 tvorili dane z príjmov právnických osôb 2,51 % z celkového HDP Slovenska, čo je pokles o 0,08 percentuálneho bodu. Vo Francúzsku tvorila daň z príjmov právnických osôb 2,32 % HDP, čo je pokles o 0,02 percentuálneho bodu a v Španielsku bol síce podiel dane z príjmov právnických osôb na HDP najnižší spomedzi nami vybraných krajín, konkrétne 1,97 %, ale oproti roku 2010 bol zaznamenaný nárast o 0,13 percentuálneho bodu.

4.1 Daňová politika v oblasti zdaňovania príjmov právnických osôb v krajinách EÚ

V rámci daňovej politiky v oblasti zdaňovania príjmov právnických osôb sa budeme venovať výške daňovej sadzby v nami vybraných krajinách EÚ a porovnáme podmienky uplatnenia zníženej daňovej sadzby z príjmov právnických osôb. Následne sa budeme venovať daňovým stimulom, ktoré tvoria dôležitú súčasť daňového systému,.

4.1.1 Porovnanie daňových sadzieb z príjmov právnických osôb

Jedným z dôležitých aspektov zdaňovania príjmov právnických osôb je samotná výška daňovej sadzby. Daňová sadzba z príjmov právnických osôb je v krajinách Európskej únie rozdielna a práve preto je dôležitá jej výška, aby sa podnikateľské subjekty s cieľom znížiť svoje daňové zaťaženie nepresúvali do krajín s nižšou daňovou sadzbou. Porovnanie výšky daňových sadzieb nami vybraných krajín v porovnaní s priemerom Európskej únie je znázornené na grafe č. 6.



Graf 6 Porovnanie daňových sadzieb dane z príjmov právnických osôb

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na <https://tradingeconomics.com/european-union/corporate-tax-rate> [cit. 12.02.2022]

Ako môžeme vidieť na grafe č. 6 spomedzi nami vybraných krajín, je najnižšia daňová sadzba z príjmu právnických osôb práve v Slovenskej republike vo výške 21 %. Vo Francúzsku v roku 2022 došlo k zníženiu daňovej sadzby z pôvodných 26,50 % v roku 2021 na 25 % v roku 2022. Zníženie daňovej sadzby z príjmov právnických osôb súvisí s päť ročnou reformou, v rámci ktorej došlo k poklesu daňovej sadzby o 8,3 percentuálneho bodu za posledných päť rokov. V Španielsku v posledných siedmich rokoch nedošlo k zmenám daňovej sadzby z príjmov právnických osôb a v roku 2022 je daňová sadzba vo výške 25 %. Priemer daňovej sadzby z príjmov právnických osôb Európskej únie je na úrovni 20,70 % , čo je o 4,3 percentuálneho bodu menej v porovnaní s Francúzskom a Španielskom.

Vo Francúzsku príjmy právnických osôb podliehajú okrem všeobecnej daňovej sadzbe aj sociálnemu príspevku vo výške 3,3 %, pričom pri splnení určitých zákonom stanovených podmienok je možné oslobodenie od platenia tohto sociálneho príspevku.

Príklad – výpočet sociálneho príspevku vo Francúzsku

Spoločnosť, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku dosiahla v roku 2022 obrat vo výške 12 000 000 EUR a vznikla jej daňová povinnosť vo výške 800 000 EUR. Výpočet sociálneho príspevku je nasledovný:

daň z príjmov právnických osôb * sadzba sociálneho príspevku

$$800\,000 * 3,3\%$$

Výška sociálneho príspevku = 26 400 EUR

Sociálny príspevok vo výške 26 400 EUR sa uhradí v štyroch splátkach podľa termínov splátky dane z príjmov právnických osôb.

Výpočet splátky sociálneho príspevku je znázornený v tabuľke č. 13.

Tabuľka 13 Splátka sociálneho príspevku vo Francúzsku

Splátky sociálneho príspevku	Výpočet splátky
1. splátka	$800\,000 * 0,825\% = 6\,600 \text{ EUR}$
2. splátka	$800\,000 * 0,825\% = 6\,600 \text{ EUR}$
3. splátka	$800\,000 * 0,825\% = 6\,600 \text{ EUR}$
4. splátka	$800\,000 * 0,825\% = 6\,600 \text{ EUR}$

Zdroj: vlastné spracovanie

Spoločnosti vznikla v roku 2022 daňová povinnosť z príjmov právnických osôb vo Francúzsku vo výške 826 400 EUR.

Znížená sadzba dane z príjmov právnických osôb

Okrem všeobecnej daňovej sadzby z príjmov právnických osôb je možné využiť zníženú daňovú sadzbu. Na uplatnenie zníženej daňovej sadzby z príjmov právnických osôb musia byť splnené zákonom stanovené podmienky jednotlivých krajín.

Tabuľka 14 Podmienky na uplatnenie zníženej daňovej sadzby

Krajina	Podmienky na zníženú daňovú sadzbu	Daňová sadzba
Francúzsko	Zisk < 38 120 EUR Obrat < 10 000 000 EUR	15 %
Slovensko	Zdaniteľný príjem < 49 790 EUR	15 %
Španielsko	Obrat > 20 000 000 EUR Nové podniky - základ dane < 300 000 EUR	15 %

Zdroj: *vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>, <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby/informovanie-dan-prijem-po>, https://www-legifrance-gouv-fr.translate.goog/codes/id/LEGISCTA000006162528/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=sk&_x_tr_hl=sk&_x_tr_pto=nui,op,sc [cit. 05.02.2022]*

Ako môžeme vidieť v tabuľke č. 14 vo všetkých troch nami vybraných krajinách je možné využiť zníženú daňovú sadzbu z príjmov právnických osôb, ktorá je vo výške 15 %. Podmienky na uplatnenie 15 % zníženej sadzby z príjmov právnických osôb sú však rozdielne. Zatiaľ čo vo Francúzsku je možné uplatniť zníženú sadzbu dane pre spoločnosti, ktoré dosiahli v príslušnom zdaňovacom období zisk nižší ako 38 120 EUR a súčasne ich výška obratu nepresahuje 10 000 000 EUR, v Španielsku je možné uplatniť zníženú sadzbu dane z príjmov právnických osôb aj v prípade, ak je hodnota obratu vyššia ako 20 000 000 EUR. Na Slovensku podliehajú zníženej daňovej sadzbe z príjmov právnických osôb daňovníci, ktorých zdaniteľný príjem nepresahuje hodnotu 49 790 EUR.

Lídri 20. najväčších ekonomík sveta sa 30.10.2021 dohodli na schválení globálnej dohody o daniach z príjmov právnických osôb. Cieľom tejto dohody je zabrániť nadnárodným spoločnostiam presúvať svoje operácie a príjmy do krajín s nižšími daňovými sadzbami. Predmetom dohody je preto stanovenie minimálnej daňovej sadzby z príjmov právnických osôb na úrovni 15 %.⁸⁶

⁸⁶ KIM, Lisa. *G-20 Leaders Back 15 % Minimum Corporate Tax Deal*. [30.10.2021]. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.forbes.com/?sh=27df9dd22254> [cit. 12.02.2022]

Európska komisia 22.12.2021 navrhla smernicu, prostredníctvom ktorej sa má zabezpečiť 15 % minimálna daňová sadzba. Vzťahovať sa bude na právnické osoby, ktorých finančné príjmy budú vyššie ako 750 000 000 EUR ročne s materskou alebo dcérskou spoločnosťou so sídlom v členskom štáte Európskej únie.⁸⁷

Štatutárna daňová sadzba

Ukazovateľ štatutárnych daňových sadzieb je jedným zo základných spôsobov merania a porovnávania daňového zaťaženia, na základe ktorého sa podnikateľské subjekty často rozhodujú o umiestnení svojho mobilného kapitálu.

Tabuľka 15 Štatutárna daňová sadzba

Rok	2010	2015	2020	2021
Francúzsko	34,4 %	38 %	32 %	28,4 %
Slovensko	19 %	22 %	21 %	21 %
Španielsko	30 %	28 %	25 %	25 %

Zdroj: *vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na:* https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT [cit. 12.02.2022]

V tabuľke č. 15 môžeme vidieť vývoj štatutárnej daňovej sadzby z príjmov právnických osôb. Medzi rokmi 2010 a 2015 bol zaznamenaný protichodný vývoj štatutárnej daňovej sadzby. Zatiaľ čo vo Francúzsku a na Slovensku došlo k jej zvýšeniu v Španielsku došlo k poklesu štatutárnej sadzby o dva percentuálne body. V roku 2020 zaznamenala štatutárna daňová sadzba z príjmov právnických osôb pokles vo všetkých troch krajinách. Najvyššie hodnoty dosahuje Francúzsko, v roku 2021 bola štatutárna sadzba na úrovni 28,4 % , čo je o 7,4 percentuálneho bodu viac v porovnaní so Slovenskom. Vyššie daňové zaťaženie v podobe štatutárnej daňovej sadzby však nemusí hneď predstavovať negatívum pre podniky a investorov, pretože štatutárna daňová sadzba nezohľadňuje napríklad postup úpravy základu dane, daňové úľavy a poskytované daňové stimuly.

⁸⁷ Minimum corporate taxation. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/minimum-corporate-taxation_en [cit. 12.2.2022]

4.1.2 Využívanie daňových stimulov právnických osôb

Jednou z funkcií zdanenia je aj stimulačná funkcia, ktorá zohráva dôležitú úlohu štátu pri ovplyvňovaní ekonomických subjektov. Práve daňové stimuly sú dôležitou súčasťou podnikania, pretože ovplyvňujú rozhodovanie podnikateľských subjektov, či už pred začiatkom podnikania alebo počas podnikateľských a investičných aktivít. V tabuľke č. 16 môžeme vidieť jednotlivé daňové stimuly poskytované v nami vybraných krajinách, ktoré si budeme bližšie špecifikovať.

Tabuľka 16 Daňové stimuly

Daňové stimuly		
Francúzsko	Slovensko	Španielsko
Daňový kredit na výskum	Odpočet výdavkov na výskum a vývoj	Odpočet na výskum a vývoj
Inovatívny startup	Úľava na dani z príjmov pre registrované sociálne podniky	Odpočet na investície do filmovej produkcie
Odpisy do robotiky a digitálnej transformácie	Oslobodenie od dane pre nehmotný majetok	Sloboda amortizácie
Úľava na dani pre právnické osoby v oblasti regionálnej pomoci	Odpočet výdavkov na investície	Odpočet na vytváranie pracovných miest
Umorovanie daňovej straty	Umorovanie daňovej straty	Umorovanie daňovej straty

Zdroj: *vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: https://www-legifrance-gouv-fr.translate.goog/codes/id/LEGISCTA000006162528/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=sk&_x_tr_hl=sk&_x_tr_pto=nui,op,sc, Zákon 595/2003 Z. z., <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764> [cit. 16.03.2022]*

Ako môžeme vidieť v tabuľke č. 16 daňové stimuly v nami vybraných kraj sú v určitej miere totožné, ako napríklad odpočet výdavkov na výskum a vývoj či umorovanie daňovej straty, na druhú stranu však každá krajina poskytuje špecifické daňové stimuly, ako napríklad vo Francúzsku daňová úľava pre inovatívne startupy, v Španielsku podpora filmovej produkcie, na Slovensku daňová úľava pre registrované sociálne podniky. Práve odlišnosť poskytovaných daňových stimulov poukazuje na možnosť podpory štátu vybraných oblastí, či už ide o inovácie, vedecko-technického pokrok alebo špecifické odvetvia.

Francúzsko:

➤ Daňový kredit na výskum vo Francúzsku

Účelom tejto podpory je zlepšenie podnikateľských inovácií a zvýšenie konkurencieschopnosti. Prijemcami môžu byť právnické osoby bez ohľadu na ich právnu formu a veľkosť, taktiež môže ísť o nové, ale aj existujúce spoločnosti. Vďaka tejto podpore môžu spoločnostiam vzniknúť výdavky na výskum a vývoj a takto vzniknuté výdavky sa im čiastočne uhrádzajú.

Výdavky oprávnené na využitie tejto podpory:

- odpisy majetku a budov, ktoré sú určené na výskum a vývoj,
- náklady súvisiace so zamestnancami a dodatočné odmeny,
- prevádzkové náklady, ktoré sú stanovené paušálne vo výške 75 % odpisov a 43 % osobných nákladov,
- náklady na získanie, udržiavanie a obranu patentov a osvedčení o odrodách rastlín, ich amortizácia.⁸⁸

Tabuľka 17 Výška daňového kreditu na výskum vo Francúzsku

Oblasť	Výška výdavkov	Sadzba daňového kreditu
Mesto	Výdavky < 100 000 000 EUR	30 %
	Výdavky > 100 000 000 EUR	5 %
Zámorské oblasti	Výdavky < 100 000 000 EUR	50 %
	Výdavky > 100 000 000 EUR	5 %
Korzika	Výdavky < 100 000 000 EUR	50 %
	Výdavky > 100 000 000 EUR	5 %

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa CIR- *Crédit d'impôt recherche*. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://bpi-france-creation.fr/encyclopedie/aides-a-creation-a-reprise-dentreprise/aides-a-innovation/cir-credit-dimpot-recherche> [cit. 23.02.2022]

Ako môžeme vidieť v tabuľke č. 17 výška daňového kreditu na výskum a vývoj sa líši v závislosti od oblasti, v ktorej je poskytnutá. Podnik pôsobiaci v meste, ktorý vynaložil menej ako 100 000 000 EUR do výskumu a vývoja v príslušnom zdaňovacom období má nárok na odpočet vo výške 30 % z celkových výdavkov na výskum a vývoj. V prípade, ak ide o podnikateľa pôsobiaceho v zámorskej oblasti alebo na Korzike sadzba daňového kreditu je vo výške 50 %.

⁸⁸ <https://www.economie.gouv.fr/> [cit. 23.02.2022]

Ak výška výdavkov na výskum a vývoj presiahne sumu 100 000 000 EUR podnikateľskému subjektu vzniká nárok na odpočet vo výške 5 % celkovo vynaložených nákladov bez ohľadu na oblasť jeho pôsobenia.

Príklad – daňový kredit na výskum vo Francúzsku

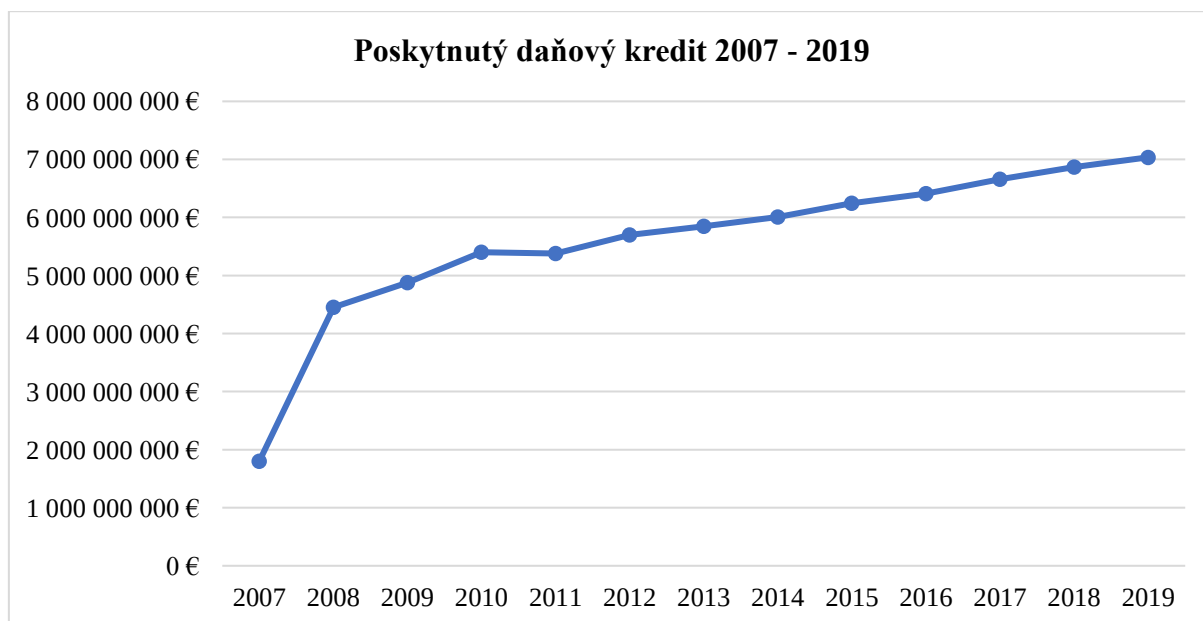
Spoločnosť, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku vynaložila v roku 2022 výdavky na výskum a vývoj vo výške 105 000 000 EUR.

Výpočet daňového kreditu na výskum je nasledovný:

$$(100\,000\,000\text{ EUR} * 30\%) + (5\,000\,000\text{ EUR} * 5\%)$$

Daňový kredit na výskum = 30 250 000 EUR

Spoločnosť, podliehajúca dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku si daňový kredit na výskum vo výške 30 250 000 EUR následne odpočíta od dane z príjmu právnických osôb. V prípade, ak je hodnota daňového kreditu vyššia ako splatná daň z príjmu právnických osôb je možné vzniknutú sumu odpočítať počas nasledujúcich troch rokov. Ak aj po uplynutí troch rokov bude hodnota daňového kreditu na výskum vyššia ako splatná daň tak zvyšná suma sa vyplatí spoločnosti.⁸⁹

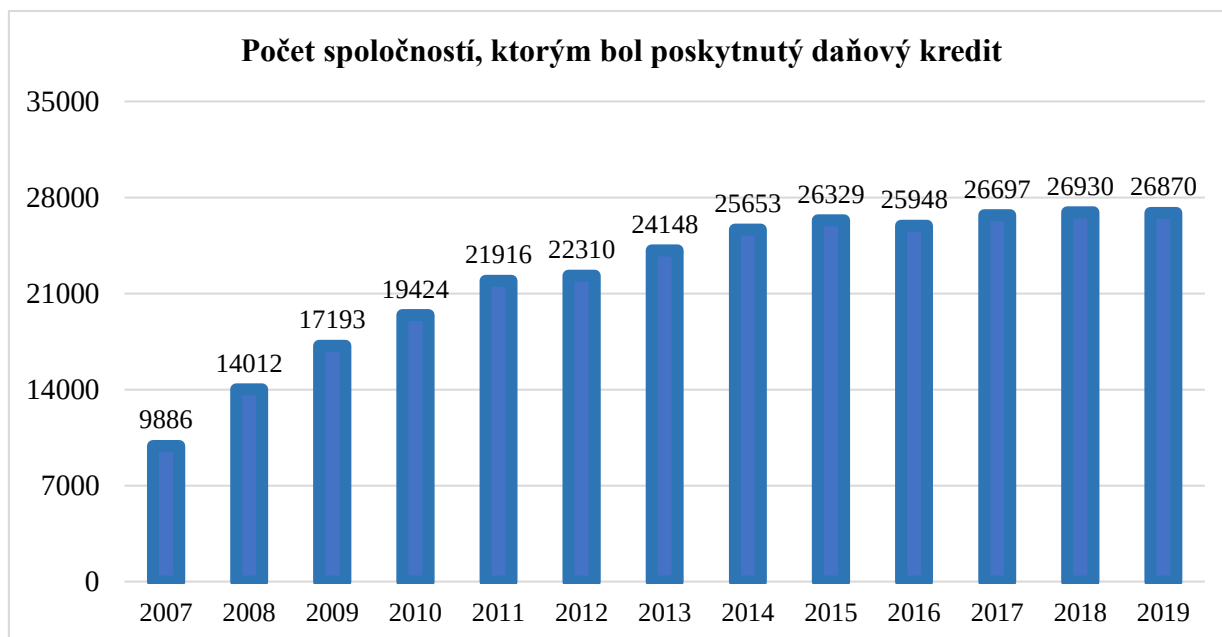


Graf 7 Poskytnutý daňový kredit 2007 – 2019 vo Francúzsku

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/sites/default/files/content_migration/document/CIR2019prov_en_ligne_1417001.pdf?_x_tr_sl=fr&_x_tr_tl=sk&_x_tr_hl=sk&_x_tr_pto=op,sc [cit. 24.02.2022]

⁸⁹ <https://www.economie.gouv.fr/> [23.02.2022]

Ako môžeme vidieť na grafe č. 7 každoročne dochádza k zvyšovaniu hodnoty poskytnutého daňového kreditu na výskum a vývoj v priemere o 3 %. Posledné dostupné údaje sú za rok 2019, v ktorom bola výška poskytnutého daňového kreditu najvyššia a to v hodnote 7 036 000 000 EUR. V predchádzajúcom roku bol poskytnutý daňový kredit v hodnote 6 866 000 000 EUR, čo predstavuje medziročný nárast o 2,48 %.



Graf 8 Počet spoločností, ktorým bol poskytnutý daňový kredit - Francúzsko

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/sites/default/files/content_migration/document/CIR2019prov_en_ligne_1417001.pdf?_x_tr_sl=fr&_x_tr_tl=sk&_x_tr_hl=sk&_x_tr_pto=op,sc [cit. 24.02.2022]

Na grafe č. 8 môžeme vidieť počet spoločností, ktorým bol poskytnutý daňový kredit na výskum a vývoj od roku 2007 do roku 2019. Za posledných desať rokov sa počet spoločností zvýšil takmer o 10 000. Zatiaľ čo v roku 2019 došlo k zvýšeniu daňového úveru o 170 000 000 EUR, počet spoločností, ktorým bol poskytnutý daňový kredit na výskum a vývoj sa mierne znížil z 26 930 v roku 2018 na 26 870 v roku 2019. Daňový kredit využívajú predovšetkým spoločnosti pôsobiace vo výrobnom priemysle.

➤ **Inovatívny start-up vo Francúzsku**

Vo Francúzsku vznikla v roku 2013 iniciatíva „La French Tech“, ktorej cieľom je spájanie startupov, investorov, tvorcov politík, aby sa Francúzsko stalo jedným z najväčších miest na svete, kde možno založiť a rozvíjať inovatívne spoločnosti.⁹⁰

⁹⁰ What French Tech does for start-ups. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://lafrenchtech.com/en/how-france-helps-startups/> [cit. 23.02.2022]

Nové podniky, ktoré majú štatút inovatívnych začínajúcich podnikov majú nárok na určité daňové výhody. Štatút inovatívneho začínajúceho podniku môže získať právnická osoba ktorá:⁹¹

- bola založená pred menej ako ôsmimi rokmi,
- je malým alebo stredným podnikom,
- je nezávislá,
- nevznikla zlúčením, reštrukturalizáciou či prevzatím už existujúceho podniku,
- investuje do výskumu minimálne 15 % daňovo uznateľných nákladov.

V prípade, ak podnik spĺňa vyššie uvedené požiadavky je možné úplné oslobodenie od dane z príjmu právnických osôb za prvý finančný rok a 50 % oslobodenie od dane z príjmu právnických osôb nasledujúci rok.

➤ **Odpisy v oblasti robotiky a digitálnej transformácie vo Francúzsku**

Dodatočný odpočet daňových odpisov pre investície v oblasti robotiky a digitálnej transformácie si môžu uplatniť malé a stredné podniky. Podľa Európskej únie sú malé a stredné podniky definované ako:⁹²

Stredné podniky:

- podniky, ktorých obrat nepresahuje 50 000 000 EUR alebo bilančná suma je nižšia ako 43 000 000 EUR,
- podniky, ktoré zamestnávajú menej ako 250 ľudí,
- výška odpočtu v prípade stredného podniku nesmie presiahnuť 10 % investičných nákladov.

Malé podniky:

- podniky, ktorých obrat nepresahuje 10 000 000 EUR,
- podniky, ktoré zamestnávajú menej ako 50 ľudí,
- výška odpočtu v prípade malého podniku nesmie presiahnuť 20 % investičných nákladov.

⁹¹ The French tax system is innovation – and investment friendly. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.impots.gouv.fr/international-professionnel/tax-incentives> [cit. 21.02.2022]

⁹² SME definition. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://ec.europa.eu/growth/smes/sme-definition_sk [cit. 21.02.2022]

Od dane z príjmov právnických osôb si môžu malé a stredné podniky odpočítať 40 % pôvodnej hodnoty majetku, ktorý je zaradený do dlhodobého majetku podniku a patrí do jednej z nasledujúcich kategórií:⁹³

- robotické zariadenia,
- zariadenia na výrobu aditív,
- softvér na výrobu, transformáciu či projekciu,
- integrované stroje určené na intenzívnu výpočtovú techniku,
- fyzické senzory,
- výrobné stroje s numerickým alebo programovateľným riadením,
- zariadenia pre virtuálnu realitu používané pre výrobu, transformáciu.

Príklad – Odpisy v oblasti robotiky a digitálnej transformácie vo Francúzsku

Spoločnosť, ktorá spadá do kategórie malých podnikov podlieha dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku a v príslušnom zdaňovacom období si zaobstarala priemyselného robota v hodnote 30 000 EUR a 3D tlačiareň v hodnote 8 000 EUR bez dane. Doba používania tohto dlhodobého majetku je 10 rokov.

Výpočet daňových odpisov:

$$38\,000 \text{ EUR} * 40 \% = 15\,200 \text{ EUR za 10 rokov}$$

$$1\,520 \text{ EUR ročne}$$

Sadzba dane z príjmu právnických osôb pre malé podniky je vo výške 15 %.

$$1\,520 \text{ EUR} * 15 \% = 228 \text{ EUR}$$

Maximálny odpočet, keďže ide o malý podnik je vo výške 20 %.

$$38\,000 \text{ EUR} * 20 \% = 7\,600 \text{ EUR}$$

Maximálny odpočet: 760 EUR ročne

Malému podniku, ktorý podlieha dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku bude na konci doby odpisovania priemyselného robota a 3D tlačiarne poskytnutá pomoc vo výške 2 280 EUR.

⁹³ Le dispositif de suramortissement numérique. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.impots.gouv.fr/actualite/le-dispositif-de-suramortissement-numerique>. [cit. 21.02.2022]

➤ **Úľava na dani pre právnické osoby v oblasti regionálnej pomoci vo Francúzsku**

Nové podniky v určitých oblastiach majú nárok na oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb v prvých rokoch pôsobenia. Účelom tohto daňového stimulu je podpora vytvárania nových pracovných miest, a teda zvyšovanie zamestnanosti vo Francúzsku.

Možnosť oslobodenia majú podniky, ktoré sú založené v: ⁹⁴

- zóne regionálnej pomoci ZAFR,
- zóne revitalizácie vidieka ZRR.

Spoločnosti, ktoré boli založené v týchto oblastiach a splnili určité zákonom stanovené podmienky sú oslobodené od dane z príjmov právnických osôb počas nasledujúcich dvoch rokov a následne je toto oslobodenie degresívne.

Tabuľka 18 Úľava na dani pre právnické osoby v oblasti regionálneho rozvoja - Francúzsko

Dĺžka pôsobenia právnickej osoby	Výška oslobodenia
3 roky	75 %
4 roky	50 %
5 rokov	25 %

Zdroj: *vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://www.impots.gouv.fr/international-professionnel/tax-incentives#NB> [cit. 10.03.2022]*

Ako môžeme vidieť v tabuľke č. 18 výška daňovej úľavy pre právnické osoby v oblastiach regionálneho rozvoja závisí od dĺžky podnikania. Čím je podnik na trhu dlhšie, tým je výška daňovej úľavy nižšia. Ak ide o podnik, ktorého dĺžka pôsobenia na trhu v oblasti regionálneho rozvoja nie je viac ako tri roky, v takom prípade má nárok na oslobodenie dane z príjmov právnických osôb vo výške 75 %. Podnik, ktorý pôsobí na trhu v oblasti regionálneho rozvoja štyri roky ma nárok na oslobodenie od dane z príjmu právnických osôb vo výške 50 %. V prípade podniku, ktorý pôsobí na trhu v oblasti regionálneho rozvoja päť rokov má možnosť daňovej úľavy na dani z príjmov právnických osôb vo výške 25%.

Na získanie úľavy je potrebné, aby podnik spĺňal aj ďalšie podmienky:

1. nárok na úľavu dane z príjmov právnických osôb majú podniky pôsobiace v obchodnej, priemyselnej alebo remeselnej oblasti,
2. podnik musí zamestnávať minimálne tri osoby,
3. 50 % kapitálu nie je vlastnený inou spoločnosťou. ⁹⁵

⁹⁴ The French tax system is innovation – and investment friendly. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.impots.gouv.fr/international-professionnel/tax-incentives> [cit. 21.02.2022]

⁹⁵ Tamtiež

Španielsko:

➤ **Odpočet na činnosti výskumu a vývoja a technologické inovácie v Španielsku**

Vykonávaním výskumných a vývojových aktivít vzniká právnickým osobám právo na ich odpôčet. Za výskum sa považuje pôvodne plánovaný prieskum, ktorého cieľom je objavenie nových poznatkov, zhmotnenie nových procesov a produktov, vytváranie a konfigurácia pokročilého softvéru. Za technologickú inováciu sa považuje činnosť, ktorej výsledkom je technologický pokrok pri nových produktoch a výrobných procesoch, prípadne vylepšenia existujúcich.⁹⁶

Tabuľka 19 Výška odpôčtu na činnosti výskumu a vývoja v Španielsku

Základ odpôčtu	Výška odpôčtu
Výdavky na výskum a vývoj nižšie, prípadne rovné priemeru predchádzajúcich 2 rokov	25 %
Výdavky na výskum a vývoj vo vyššej hodnote ako priemer predchádzajúcich 2 rokov	42 %
Osobné náklady kvalifikovaných výskumníkov v oblasti výskumu a vývoja	17 %
Investície súvisiace s výskumom a vývojom (okrem budov a pozemkov)	8 %
Technologické inovácie	12 %

Zdroj: *vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2020/capitulo-16-deducciones-generales-cuota/deducciones-incentivos-estimulos-estimacion-directa/regimen-general-regimenes-especiales-deducciones/regimen-general-deducciones/articulo-35-lis/deduccion-actividades-investigacion-desarrollo.html> [cit. 25.02.2022]*

Odpôčet výdavkov na výskum a vývoj závisí od výšky výdavkov vynaložených v predchádzajúcich dvoch rokoch, ak je hodnota výdavkov nižšia ako priemer z predchádzajúcich dvoch rokov výška odpôčtu sa rovná 25 % z celkovo vynaložených výdavkov na výskum a vývoj. V prípade, ak je výška výdavkov v príslušnom zdaňovacom období vyššia ako priemer predchádzajúcich dvoch rokov právnickej osobe vzniká nárok na odpôčet vo výške 42 % z celkovo vynaložených nákladov na výskum a vývoj.

⁹⁶ Deducción por actividades de Investigación y Desarrollo (art. 35.1. LIS). [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2020/capitulo-16-deducciones-generales-cuota/deducciones-incentivos-estimulos-estimacion-directa/regimen-general-regimenes-especiales-deducciones/regimen-general-deducciones/articulo-35-lis/deduccion-actividades-investigacion-desarrollo.html> [cit. 25.02.2022]

Technologické inovácie, ktoré zahŕňajú zhmotnenie nových produktov alebo procesov v plánoch, schémach, dizajnoch alebo ak ide o pilotné projekty je výška odpočtu 12 % z celkovo vynaložených výdavkov na takéto inovácie.

Príklad – Odpočet na výskum a vývoj a technologické inovácie v Španielsku
Spoločnosť, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb v Španielsku pôsobí v oblasti módného priemyslu. V príslušnom zdaňovacom období si spoločnosť zahrnula do nákladov nasledujúce položky:

- návrh a vypracovanie nových textilných vzorov 80 000 EUR,
- odpisovanie použitých strojov pri výrobe 30 000 EUR,
- náklady súvisiace s dizajnérmí 20 000 EUR.

Vývoj textilných vzoriek je považovaný za technologickú inováciu a preto si spoločnosť môže uplatniť nasledujúci odpočet:

Súčet nákladov súvisiacich s vývojom textilných vzoriek:

$$80\,000 + 30\,000 + 20\,000 = 130\,000 \text{ EUR}$$

Výška možného odpočtu na technologické inovácie:

$$130\,000 * 12 \% = 15\,600 \text{ EUR}$$

Spoločnosť pôsobiaca v oblasti módného priemyslu podliehajúca dani z príjmov právnických osôb má možnosť odpočtu na technologickú inováciu vo výške 15 600 EUR.

➤ **Sloboda amortizácie v Španielsku**

Sloboda odpisovania predstavuje možnosť daňovníka určiť sadzbu daňových odpisov bez toho, aby sa prispôbili ktorejkoľvek z metód odpisovania. Ide teda o odpočet skutočne efektívnych odpisov dlhodobého majetku, aj keď nevyhovuje žiadnej zákonom stanovenej metóde, ak sa preukáže, že skutočné odpisy sú vyššie ako tie, ktoré by vyplynuli z uplatnenia jednej z metód odpisovania.

Slobodu amortizácie si môžu uplatniť malé podniky, ktorých výška obratu v predchádzajúcom zdaňovacom období nepresiahla sumu 10 000 000 EUR.

Výška odpisu súvisí aj s celkovou priemernou pracovnou silou, teda za predpokladu, že v priebehu dvoch rokov od nadobudnutia majetku a jeho zaradenia do prevádzky sa zvýši priemerný počet zamestnancov z 10 na 11 je možný odpočet vo výške 120 000 EUR.⁹⁷

⁹⁷ Caso práctico: libertad de amortización: implicaciones contables y fiscales. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://www-iberley-es.translate.google.com/practicos/caso-practico-libertad-amortizacion-implicaciones-contables-fiscales-92343?_x_tr_sl=es&_x_tr_tl=sk&_x_tr_hl=sk&_x_tr_pto=sc [cit. 06.03.2022]

Príklad – sloboda amortizácie v Španielsku

Spoločnosť A, podliehajúca dani z príjmov právnických, spĺňajúca podmienky malého podniku si v roku 2022 zaobstarala:

- stroj v hodnote 100 000 EUR, s dobou životnosti 10 rokov,
- nábytok v hodnote 18 000 EUR, s dobou životnosti 6 rokov,
- počítače v hodnote 25 000 EUR, s dobou životnosti 5 rokov,
- elektronické zariadenia v hodnote 5 000 EUR, s dobou životnosti 10 rokov.

Majetok bol zaradený do používania 01.01.2022 a priemerný počet zamestnancov sa v spoločnosti A zvýši z pôvodných 26 na 27 zamestnancov.

Tabuľka 20 Účtovné odpisy spoločnosti A pôsobiacej v Španielsku

Dlhodobý majetok	Nadobúdacia hodnota	Účtovný odpis	Účtovná hodnota
Stroj	100 000 EUR	10 000 EUR	90 000 EUR
Nábytok	18 000 EUR	3 000 EUR	15 000 EUR
Počítač	25 000 EUR	5 000 EUR	20 000 EUR
Elektronické zariadenia	5 000 EUR	500 EUR	4 500 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

V tabuľke č. 20 je zobrazená výška účtovných odpisov obstaraného dlhodobého majetku v príslušnom zdaňovacom období. Účtovný odpis je vypočítaný ako podiel obstarávacej ceny a doby životnosti daného druhu dlhodobého majetku.

V tabuľke č. 21 je znázornená výška daňových odpisov, pričom spoločnosť A si uplatní mimoriadny odpis vo výške 120 000 EUR.

Tabuľka 21 Daňové odpisy spoločnosti A pôsobiacej v Španielsku

Dlhodobý majetok	Nadobúdacia hodnota	Daňový odpis	Daňová hodnota
Stroj	100 000 EUR	100 000 EUR	0
Vozidlo	18 000 EUR	18 000 EUR	0
Počítač	25 000 EUR	20 000 EUR	5 000 EUR
Nábytok	5 000 EUR	500 EUR	4 500 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Na základe možnosti slobodnej amortizácie si spoločnosť A uplatní v prvom roku odpisy vo výške 138 500 EUR. Daňové odpisy stroja a osobného vozidla budú vo výške ich obstarávacej ceny, čo činí 118 000 EUR. Spoločnosť A si v príslušnom zdaňovacom období obstarala počítač, ktorého odpis v prvom roku bude vo výške 20 000 EUR a výška daňového odpisu nábytku budú vo výške 500 EUR.

Tabuľka 22 Porovnanie účtovných a daňových odpisov spoločnosti A - Španielsko

Dlhodobý majetok	Účtovný odpis	Daňový odpis	Úprava základu dane
Stroj	10 000 EUR	100 000 EUR	- 90 000 EUR
Vozidlo	3 000 EUR	18 000 EUR	- 15 000 EUR
Počítač	5 000 EUR	20 000 EUR	- 15 000 EUR
Nábytok	500 EUR	500 EUR	0
Spolu	18 500 EUR	138 500 EUR	- 120 000 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Ako môžeme vidieť v tabuľke č. 22 spoločnosti A, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb v Španielsku vznikol rozdiel medzi účtovnými a daňovými odpismi vo výške 120 000 EUR, o túto hodnotu sa spoločnosti zníži základ dane. Zníženie základu dane spoločnosti A o 120 000 EUR v príslušnom zdaňovacom období činní daňovú úľavu vo výške 30 000 EUR.

➤ **Odpočet za vytvorenie pracovného miesta pre pracovníkov so zdravotným postihnutím v Španielsku**

Tento daňový stimul je určený na podporu vytvárania pracovných miest pre ľudí so zdravotným postihnutím. Za zdravotne postihnutého pracovníka sa považuje osoba v produktívnom veku, ktorá má fyzicky alebo duševne zníženú spôsobilosť minimálne o 33 %.

Daňovník, ktorý podlieha dani z príjmov právnických osôb si môže uplatniť tento druh odpočtu nasledovne: ⁹⁸

- 9 000 EUR v prípade ak ide o pracovníka so zdravotným postihnutím vyšším ako 33 %, ale súčasne nižším ako 65 %,
- 12 000 EUR v prípade ak ide o pracovníka so zdravotným postihnutím vyšším ako 65 %.

⁹⁸ Deducción por creación de empleo. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Inicio.aspx> [cit. 05.03.2022]

Pre uplatnenie odpočtu je potrebné určiť priemer pracovnej sily so zdravotným postihnutím počas roka, v ktorom je možné uplatniť tento odpočet a súčasne aj v predchádzajúcom roku.⁹⁹

Príklad – Odpočet za vytvorenie pracovného miesta pre pracovníkov so zdravotným postihnutím v Španielsku

Spoločnosť S, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb mala ku koncu roka 2021 priemerný počet zamestnancov so zdravotným postihnutím vyšším ako 33 %, ale súčasne nižším ako 65 % sedem osôb. V roku 2022 spoločnosť S prijala týchto pracovníkov:

- 1.6.2022 troch pracovníkov s postihnutím vyšším ako 33 %, ale nižším ako 65 %,
- 1.9.2022 dvoch pracovníkov s postihnutím vyšším ako 65 % .

Výpočet priemernej pracovnej sily pre rok 2022:

$$7 + (6/12 * 3) = 8,5$$

$$(3/12 * 2) = 0,5$$

Tabuľka 23 Priemerný počet zamestnancov spoločnosti S pôsobiacej v Španielsku

Priemerný počet zamestnancov	2021	2022	Navýšenie
Zamestnanci so zdravotným postihnutím > 33 %, ale < 65 %	7	8,5	1,5
Zamestnanci so zdravotným postihnutím > 65 %	-	0,5	0,5

Zdroj: vlastné spracovanie

Výpočet výšky odpočtu:

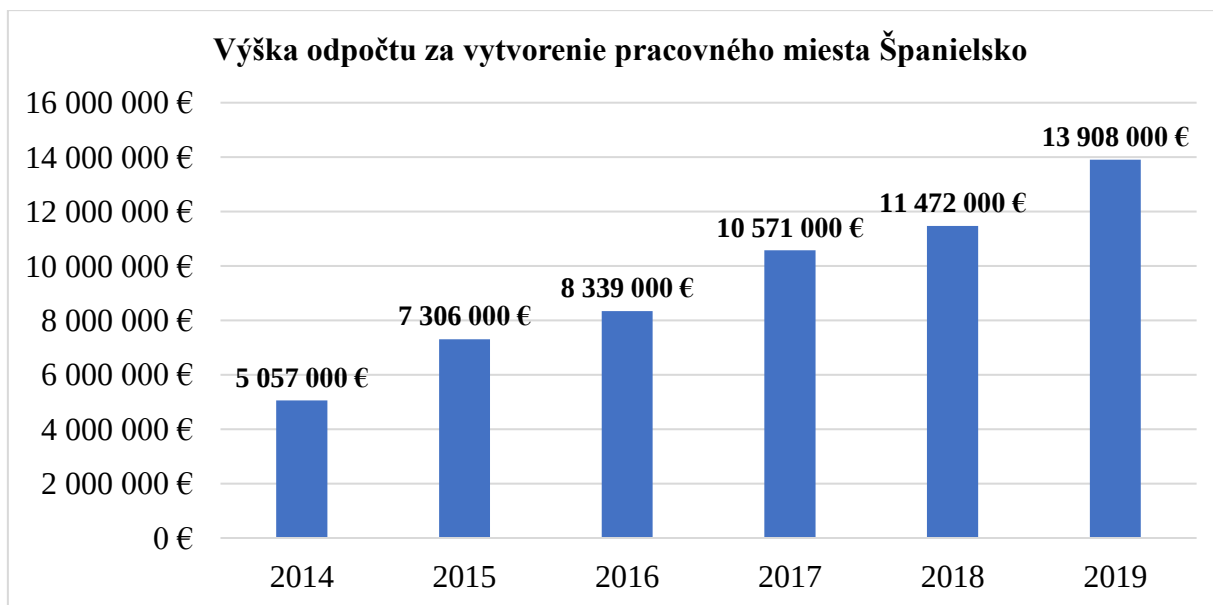
$$9\,000 * 1,5 = 13\,500 \text{ EUR}$$

$$12\,000 * 0,5 = 6\,000 \text{ EUR}$$

Celkový odpočet = 16 500 EUR

Spoločnosti S, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb v Španielsku a v príslušnom zdaňovacom období prijala nových zamestnancov so zdravotným postihnutím, vznikol nárok na odpočet vo výške 16 500 EUR.

⁹⁹ Deducción por creación de empleo. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Inicio.aspx> [05.03.2022]



Graf 9 Výška odpočtu za vytvorenie pracovného miesta pre pracovníkov so zdravotným postihnutím v Španielsku

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/> [04.03.2022]

Na grafe č. 9 môžeme vidieť výšku odpočtu za vytvorenie pracovného miesta pre pracovníkov so zdravotným postihnutím. V roku 2014 bola výška odpočtu za vytvorenie pracovného miesta v Španielsku vo výške 5 057 000 EUR. Graf číslo 9 ma rastúcu tendenciu, čo znamená že každoročne dochádza k rastu výšky odpočtu za vytvorenie pracovného miesta pre pracovníkov so zdravotným postihnutím. Posledné dostupné údaje sú za rok 2019, kedy bola výška odpočtu v hodnote 13 908 000 EUR.

➤ **Odpočet pri investíciách do filmovej produkcie, audiovizuálnych seriálov a živých vystúpení múzických umení a hudby v Španielsku**

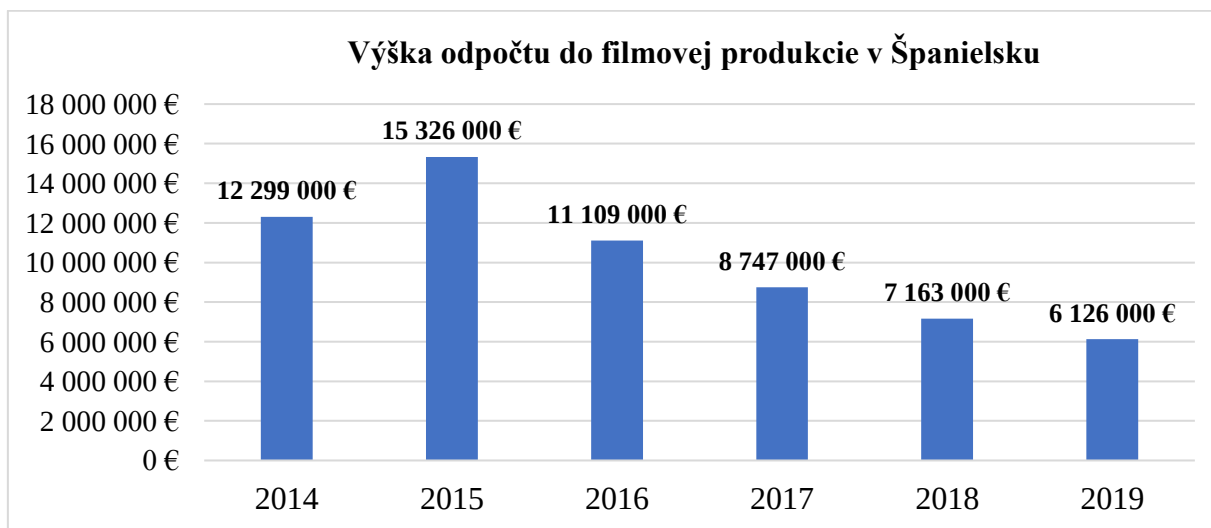
Ide o selektívny daňový stimul, ktorý je určený na podporu filmovej produkcie, živých vystúpení a hudby v Španielsku. Investície, ktoré plynú do španielskej filmovej produkcie umožňujú daňovníkovi odpočet:¹⁰⁰

- a. 30 % na prvých 1 000 000 EUR,
- b. 25 % z prekročenej sumy.

Základ odpočtu tvoria celkové náklady na výrobu, obstaranie kópií, náklady súvisiace s reklamou a propagáciou maximálne do výšky 40 % výrobných nákladov.

¹⁰⁰ Deducción por inversiones en producciones cinematográficas. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/campana-sociedades/cuestiones-tener-cuenta-liquidacion-impuesto-2020/deduccion-inversiones-producciones-cinematograficas.html> [cit. 06.03.2022]

Ďalšou podmienkou je, že minimálne 50 % vymeriavacieho základu musí zodpovedať výdavkom, ktoré boli vynaložené na Španielskom území. Výška odpočtu je stanovená maximálne do 10 000 000 EUR.¹⁰¹



Graf 10 Výška odpočtu do filmovej produkcie v Španielsku

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/> [04.03.2022]

Na grafe č. 10 môžeme vidieť vývoj výšky odpočtu investícií do filmovej produkcie, audiovizuálnych seriálov a živých vystúpení múzických umení a hudby. Posledné dostupné údaje sú z roku 2019 a práve v tomto roku bola dosiahnutá najnižšia hodnota odpočtu do filmovej produkcie vo výške 6 126 000 EUR, medziročne došlo k poklesu o takmer 14,5 %.

Slovensko:

➤ Odpočet výdavkov na výskum a vývoj na Slovensku

Účelom odpočtu výdavkov na výskum a vývoj je poskytnúť daňové zvýhodnenie spoločnostiam, ktoré vykonávajú činnosti výskumu a vývoja prostredníctvom odpočítateľnej položky. V roku 2022 dochádza k zmene výšky odpočtu výdavkov na výskum a vývoj z 200 % na 100 % vynaložených výdavkov. Uplatniteľnými výdavkami na výskum a vývoj sú:¹⁰²

- mzdové náklady pracovníkom výskumu a vývoja,
- spotreba materiálu,
- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- spotreba energií,
- licencie a vývojový softvér.

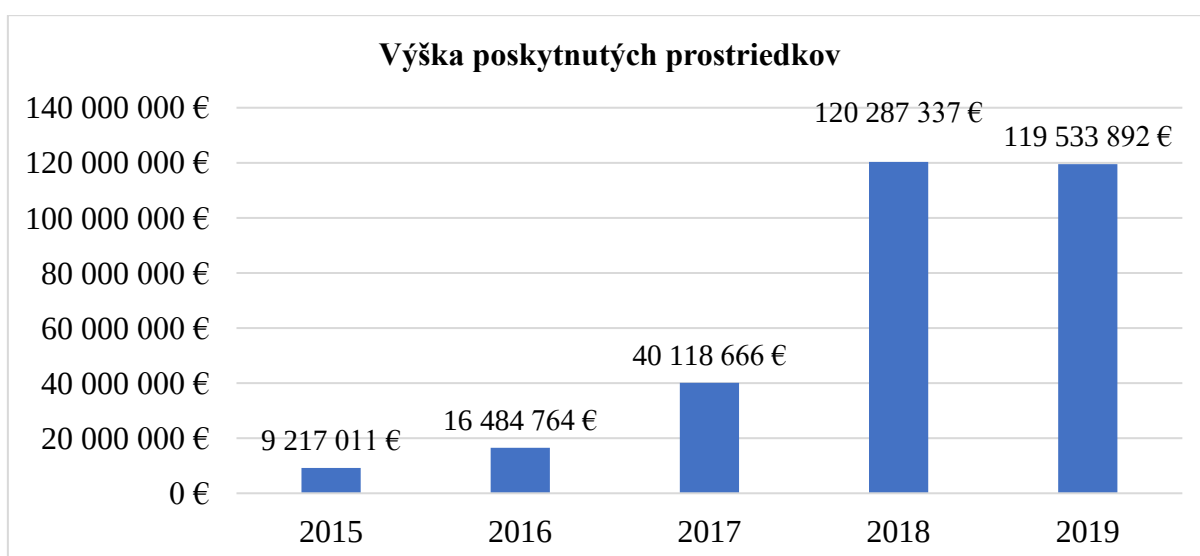
¹⁰¹ Deducción por inversiones en producciones cinematográficas. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/campana-sociedades/cuestiones-tener-cuenta-liquidacion-impuesto-2020/deducción-inversiones-producciones-cinematograficas.html> [cit. 06.03.2022]

¹⁰² Zákon č. 595/2003 Z.z. §30



Graf 11 Počet subjektov uplatňujúcich odpočet výdavkov na výskum a vývoj na Slovensku
Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://www.crif.sk/> [06.03.2022]

Na grafe č.11 môžeme vidieť počet subjektov, ktorým bol poskytnutý odpočet výdavkov na výskum a vývoj. V roku 2015 využilo odpočet na výskum a vývoj 83 podnikateľských subjektov. V nasledujúcom roku sa počet subjektov zvýšil o 35 %. V roku 2017 došlo k nárastu na 163 podnikateľských subjektov, ktorým bol poskytnutý odpočet výdavkov na výskum a vývoj. Posledné dostupné údaje sú za rok 2019, kedy došlo k 41 % medziročnému nárastu počtu subjektov. Z hľadiska veľkosti podniku sú najväčšími prijímateľmi tejto daňovej podpory práve malé podniky, následne stredné podniky a mikropodniky. Z hľadiska odvetvia ide predovšetkým o subjekty pôsobiace v oblasti informačných technológií.



Graf 12 Výška uplatnených výdavkov na výskum a vývoj na Slovensku
Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://www.crif.sk/> [cit. 06.03.2022]

Na grafe č. 12 môžeme vidieť výšku uplatnených výdavkov na výskum a vývoj. Od roku 2015 došlo k nárastu o približne 110 000 000 EUR, čo je spôsobené predovšetkým zmenou podmienok. Zatiaľ čo v roku 2018 bol možný odpočet vo výške 100 % výdavkov vynaložených na výskum a vývoj v príslušnom zdaňovacom období a 100 % kladný rozdiel medzi priemerom úhrnu výdavkov, ktoré boli vynaložené v príslušnom zdaňovacom období na výskum a vývoj v porovnaní z predchádzajúcim zdaňovacím obdobím. V roku 2015 išlo o odpočet výdavkov na výskum a vývoj vo výške 25 % výdavkov vynaložených na výskum a vývoj.



Graf 13 Predpokladaná úspora na dani z príjmov na Slovensku

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: <https://www.crif.sk/> [cit. 06.03.2022]

Na grafe č. 13 môžeme vidieť predpokladanú úsporu na dani z príjmov. V roku 2015 bola predpokladaná úspora na dani z príjmov vo výške 1 937 600 EUR. O päť rokov sa výška úspory zvýšila takmer o 1 196 % na hodnotu 25 102 117 EUR. Napriek tomu, že v roku 2019 bol zaznamenaný výrazný nárast subjektov, ktorým bol umožnený odpočet výdavkov na výskum a vývoj predpokladaná úspora na dani je nižšia v porovnaní s rokom 2018.

➤ **Úľava na dani pre registrované sociálne podniky na Slovensku**

Právnická osoba, ktorá je verejnoprospešným podnikom má možnosť uplatniť si úľavu na dani z hospodárskej činnosti vo výške percentuálneho vyjadrenia záväzku využitia zisku na dosahovanie hlavného cieľa. Úľavu, ktorú registrovaný sociálny podnik získa je povinný použiť výhradne na:

- dosiahnutie hlavného cieľa, teda dosiahnutie pozitívneho sociálneho vplyvu v príslušnom zdaňovacom období, za ktoré si uplatňuje daňovú úľavu,

- na prevod peňažných prostriedkov, ktoré zodpovedajú rozdielu medzi úľavou na dani a nákladmi súvisiacimi s dosiahnutím hlavného cieľa podniku.¹⁰³

➤ **Odpočet dane na investície na Slovensku**

Jedným z hlavných účelov zavedenie tohto daňového stimulu je podpora investícií s vyššou pridanou hodnotou. Ide len o dočasný nástroj podpory, ktorý je zameraný na podnikové investície do najmodernejších technológií a postupov spojených s priemyslom 4.0.

Výška odpočtu sa stanoví na základe percenta, ktoré sú znázornené v tabuľke č. 24 :

Tabuľka 24 Odpočet dane na investície na Slovensku

Preinvestovaná priemerná hodnota investícií	Viac ako 1 000 000 EUR menej ako 20 000 000 EUR	Viac 20 000 000 EUR menej ako 50 000 000 EUR	Viac ako 50 000 000 EUR
Od 700 % do 1 399,99 %	15 %	25 %	50 %
Od 1 400 %	20 %	30 %	55 %

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa Zákona č. 595/2003 Z.z. §30 e

Tento daňový stimul je teda určený pre podniky, ktoré investovali do moderných technológií s prvkami priemyslu 4.0. viac ako 1 000 000 EUR, pričom výška investície bude predstavovať v úhrne najmenej 700 % trojročnej priemernej hodnoty bežných investícií. Dôležitou podmienkou je aj, aby tieto náklady spojené s investíciou boli vynaložené počas štyroch rokov od 1.1.2022.¹⁰⁴

4.2 Dopad daňovej politiky na daňové zaťaženie právnických osôb v krajinách EÚ

Daň z príjmov právnických osôb v sebe zahŕňa ekonomické, sociálne a politické aspekty. Krajiny sa snažia prilákať podnikateľské subjekty, respektíve investorov prostredníctvom rôznych daňových úľav.

¹⁰³ Zákon č. 595/2003 Z.z. §30

¹⁰⁴ Nová možnosť daňovej úspory pri významných investíciách s konceptom Industry 4.0. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www2.deloitte.com/sk/sk/pages/podpora-investicii/Articles/nova-moznost-danovej-uspory-pri-vyznamnych-investiciach-s-konceptom-industry-4-0.html> [cit. 21.03.2022]

Odlišnosť daňovej politiky v oblasti zdaňovania príjmov právnických osôb si znázorníme na modelových príkladoch, v rámci ktorých sa zameriame na umorovanie daňovej straty, vplyv daňových odpisov na základ dane spoločnosti a výšku odpočtu výdavkov na výskum a vývoj.

4.2.1 *Umorovanie daňovej straty*

Spoločnosť M, s. r. o. pôsobiaca v textilnom priemysle, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb bola založená v roku 2018. V prvom roku pôsobenia vznikla spoločnosti M daňová strata vo výške 10 000 EUR. V nasledujúcom roku spoločnosť vykázala kladný základ dane vo výške 3 000 EUR. V roku 2020 vznikli spoločnosti M výnosy vo výške 30 000 EUR a náklady vo výške 18 000 EUR.

V roku 2021 vykázala spoločnosť M opäť daňovú stratu vo výške 12 000 EUR. V nasledujúcom roku bol výsledok hospodárenia spoločnosti vo výške 14 000 EUR.

Umorovanie daňovej straty na Slovensku:

V prvom roku pôsobenia dosiahla spoločnosť M, daňovú stratu vo výške 10 000 EUR, ktorú si môže rovnomerne odpočítať počas štyroch nasledujúcich rokov:

$$10\,000\text{ EUR} / 4\text{ roky} = 2\,500\text{ EUR ročne}$$

V nasledujúcom roku vykázala spoločnosť M základ dane vo výške 3 000 EUR, po odpočítaní $\frac{1}{4}$ daňovej straty z predchádzajúceho roka je upravený základ dane vo výške 500 EUR. Výpočet daňovej povinnosti je nasledovný:

$$500\text{ EUR} * 21\% = 105\text{ EUR.}$$

Spoločnosti M vznikne za rok 2019 daňová povinnosť vo výške 105 EUR. V roku 2020 vykázala spoločnosť kladný základ dane vo výške 12 000 EUR, spôsob výpočtu je rovnaký a spoločnosti vznikne upravený základ dane po odpočítaní $\frac{1}{4}$ daňovej straty z roku 2018 vo výške 9 500 EUR. V roku 2020 vzniká štatút mikrodaňovníka a spoločnosť M si uplatňuje 15 % daňovú sadzbu z príjmov právnických osôb, na základe čoho jej vzniká daňová povinnosť je vo výške 1 425 EUR. K zmene dochádza v roku 2021, kedy spoločnosť dosahuje opäť daňovú stratu vo výške 12 000 EUR. V roku 2022 spoločnosť vykazuje kladný základ dane vo výške 14 000 EUR.

Umorovanie straty z roku 2021 podlieha novým podmienkam, kedy sa mení doba umorovania straty zo štyroch rokov na päť a v prípade mikropodnikov je možnosť umorenia daňovej straty do výšky kladného základu dane, na základe čoho spoločnosti nevzniká daňová povinnosť.

V tabuľke č. 25 je znázornený výpočet daňovej povinnosti spoločnosti M, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb v Slovenskej republike.

Tabuľka 25 Umorovanie daňovej straty na Slovensku

Rok	Základ dane	Daňová strata	Umorenie daňovej straty	Zostatok daňovej straty	Daňová povinnosť
2018	-	-10 000 EUR	-	-	-
2019	3 000 EUR	-	-2 500 EUR	-7 500 EUR	105 EUR
2020	12 000 EUR	-	-2 500 EUR	-5 000 EUR	1 425 EUR
2021	-	-12 000 EUR	-	- 17 000 EUR	-
2022	14 000 EUR	-	-14 000 EUR	-3 000 EUR	-

Zdroj: vlastné spracovanie

Umorovanie daňovej straty vo Francúzsku

Spoločnosť M vykázala v prvom roku svojho pôsobenia stratu vo výške 10 000 EUR, ktorú si môže odpočítať do výšky kladného základu dane v nasledujúcom roku. V roku 2019 mala spoločnosť M základ dane vo výške 3 000 EUR, na základe čoho má možnosť odpočtu daňovej straty z predchádzajúceho roka maximálne však vo výške 3 000 EUR. V roku 2020 dosiahla spoločnosť kladný základ dane z príjmov právnických osôb vo výške 12 000 EUR, po odrátaní zostatku daňovej straty z roku 2018 vo výške 7 000 EUR vznikne spoločnosti M upravený základ dane vo výške 5 000 EUR. Výpočet daňovej povinnosti je nasledovný:

$$5\,000\text{ EUR} * 15\% = 750\text{ EUR}$$

Spoločnosti M vznikne daňová povinnosť v roku 2020 vo výške 750 EUR.

V roku 2021 vykáže spoločnosť M daňovú stratu vo výške 12 000 EUR, ktorú je možné odpočítať v nasledujúcom zdaňovacom období, kedy spoločnosť dosiahla kladný základ dane vo výške 14 000 EUR. Po odpočítaní daňovej straty z predchádzajúceho roka dostaneme kladný upravený základ dane vo výške 2 000 EUR.

$$2\,000\text{ EUR} * 15\% = 300\text{ EUR}$$

Spoločnosti M vzniká v roku 2022 daňová povinnosť vo výške 300 EUR.

V tabuľke č. 26 je znázornená výška daňovej povinnosti spoločnosti M, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku.

Tabuľka 26 Umorovanie daňovej straty vo Francúzsku

Rok	Základ dane	Daňová strata	Umorenie daňovej straty	Zostatok daňovej straty	Daňová povinnosť
2018	-	-10 000 EUR	-	-	-
2019	3 000 EUR	-	-3 000 EUR	-7 000 EUR	-
2020	12 000 EUR	-	-7 000 EUR	0	750 EUR
2021	-	-12 000 EUR	-	-12 000 EUR	-
2022	14 000 EUR	-	-12 000 EUR	0	300 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Umorovanie daňovej straty v Španielsku

Spoločnosť M vykázala v prvom roku svojho pôsobenia daňovú stratu vo výške 10 000 EUR, ktorú si môže v nasledujúcom roku odpočítať do výšky 70 % kladného základu dane z príjmov právnických osôb.

Výpočet maximálnej výšky odpočtu daňovej straty:

$$3\,000 * 70 \% = 2\,100 \text{ EUR}$$

V roku 2019 si môže spoločnosť M znížiť základ dane o 2 100 EUR, na základe čoho jej vzniká daňová povinnosť vo výške:

$$900 \text{ EUR} * 15 \% = 135 \text{ EUR}$$

Spoločnosti M vzniká v roku 2019 daňová povinnosť dane z príjmov právnických osôb vo výške 135 EUR.

Spoločnosť M vykázala v roku 2020 kladný základ dane vo výške 12 000 EUR.

Výpočet pre výšku odpočtu daňovej straty z roku 2018 je nasledovný:

$$12\,000 * 70 \% = 8\,400 \text{ EUR}$$

Spoločnosti M má možnosť odpočtu daňovej straty vo výške 8 400 EUR, zostatková strata je však vo výške 7 900 EUR, na základe čoho vzniká spoločnosti upravený základ dane z príjmov právnických osôb vo výške 4 100 EUR. V roku 2020 vzniká daňová povinnosť spoločnosti M vo výške 615 EUR. V roku 2021 vzniká spoločnosti záporný základ dane vo výške 12 000 EUR, ktorý si môže umoriť nasledujúci rok vo výške 70 % kladného základu dane. Výpočet je nasledovný:

$$14\,000 \text{ EUR} * 70 \% = 9\,800 \text{ EUR.}$$

Maximálny odpočet daňovej straty je v roku 2022 na úrovni 9 800 EUR, na základe čoho vznikne spoločnosti M v príslušnom zdaňovacom období daňová povinnosť vo výške 630 EUR.

V tabuľke č. 27 je znázornená výška daňovej povinnosti spoločnosti M, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb v Španielsku.

Tabuľka 27 Umorovanie daňovej straty v Španielsku

Rok	Základ dane	Daňová strata	Umorenie daňovej straty	Zostatok daňovej straty	Daňová povinnosť
2018	-	-10 000 EUR	-	-	-
2019	3 000 EUR	-	-2 100 EUR	-7 900 EUR	135 EUR
2020	12 000 EUR	-	-7 900 EUR	0	615 EUR
2021	-	-12 000 EUR	-	-12 000 EUR	-
2022	14 000 EUR	-	-9 800 EUR	- 2 200 EUR	630 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Tabuľka 28 Porovnanie umorovania daňovej straty

Daňová povinnosť	2018	2019	2020	2021	2022	Spolu
Španielsko	-	135 EUR	615 EUR	-	630 EUR	1 380 EUR
Slovensko	-	105 EUR	1 425 EUR	-	-	1 530 EUR
Francúzsko	-	-	750 EUR	-	300 EUR	1 050 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Ako môžeme vidieť v tabuľke č. 28 najvyššia daňová povinnosť vznikla spoločnosti M pôsobiacej práve na Slovensku, naopak najnižšia daňová povinnosť vo Francúzsku. Vo všetkých troch nami vybraných krajinách bolo možné uplatniť rovnakú 15 % daňovú sadzbu, s výnimkou v roku 2019 na Slovensku, kedy spoločnosť M podliehala 21 % daňovej sadzbe z príjmov právnických osôb. Rozdiel, ktorý nastal v daňovej povinnosti spoločnosti teda súvisí s podmienkami odpočtu vzniknutej daňovej straty. Zatiaľ čo vo Francúzsku bol možný odpočet daňovej straty do výšku kladného základu dane z príjmov právnických osôb, v Španielsku a na Slovensku súvisel odpočet daňovej straty s určitými obmedzeniami.

4.2.2 Odpisovanie dlhodobého majetku

Odpisovanie dlhodobého majetku predstavuje prenášanie hodnoty majetku do daňových nákladov, na základe čoho dochádza k znižovaniu základu dane spoločnosti. Odpisy zohrávajú dôležitú ekonomickú úlohu, preto existujú presné pravidla odpisovania v jednotlivých krajinách, ktoré si znázorníme na modelovom príklade.

Spoločnosť P, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb si v príslušnom zdaňovacom období zaobstarala:

- stroj na výrobu potravín v obstarávacej cene 50 000 EUR,
- osobný automobil v obstarávacej cene 35 000 EUR.

Daňové odpisy - Slovensko:

Stroj na výrobu potravín zaradíme podľa zákona o dani z príjmov do 1. odpisovej skupiny, teda doba odpisovania je štyri roky. Výpočet výšky ročného odpisu pomocou rovnomernej metódy odpisovania je nasledovný:

$$\text{Ročný odpis} = 50\,000 \text{ EUR} / 4 \text{ roky}$$

$$\text{Ročný odpis} = 12\,500 \text{ EUR}$$

Tabuľka 29 Daňové odpisy – stroj Slovensko

Rok	Zostatková cena	Ročný odpis	Oprávky celkom
2022	37 500 EUR	12 500 EUR	12 500 EUR
2023	25 000 EUR	12 500 EUR	25 000 EUR
2024	12 500 EUR	12 500 EUR	37 500 EUR
2025	0 EUR	12 500 EUR	50 000 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

V tabuľke č. 29 môžeme vidieť výšku daňových odpisov v jednotlivých rokoch, keďže ide o rovnomernú metódu odpisovania, výška odpisu je nemenná v hodnote 12 500 EUR počas nasledujúcich štyroch rokov.

Osobný automobil podľa zákona o dani z príjmov právnických osôb zaradíme do 1. odpisovej skupiny, ktorej doba odpisovania je štyri roky. Výpočet výšky ročného odpisu pomocou rovnomernej metódy odpisovania je nasledovný:

$$\text{Ročný odpis} = 35\,000 \text{ EUR} / 4 \text{ roky}$$

$$\text{Ročný odpis} = 8\,750 \text{ EUR}$$

Tabuľka 30 Daňové odpisy – automobil Slovensko

Rok	Zostatková cena	Ročný odpis	Oprávky celkom
2022	26 250 EUR	8 750 EUR	8 750 EUR
2023	17 500 EUR	8 750 EUR	17 500 EUR
2024	8 750 EUR	8 750 EUR	26 250 EUR
2025	0 EUR	8 750 EUR	35 000 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

V tabuľke č. 30 môžeme vidieť daňové odpisy obstaraného osobného automobilu v jednotlivých rokoch, ktorého obstarávacia cena bola vo výške 35 000 EUR a výška ročného odpisu je 8 750 EUR.

Daňové odpisy - Francúzsko:

Pri výpočte výšky ročných odpisov spoločnosti P vychádzame z predchádzajúceho zadania. Podľa zákona o dani z príjmov je doba odpisovania stroja päť rokov. Výpočet výšky ročného odpisu pomocou rovnomernej metódy odpisovania je nasledovný:

$$\text{Ročný odpis} = 50\,000 \text{ EUR} / 5 \text{ roky}$$

$$\text{Ročný odpis} = 10\,000 \text{ EUR}$$

Tabuľka 31 Daňové odpisy – stroj Francúzsko

Rok	Zostatková cena	Ročný odpis	Oprávky celkom
2022	40 000 EUR	10 000 EUR	10 000 EUR
2023	30 000 EUR	10 000 EUR	20 000 EUR
2024	20 000 EUR	10 000 EUR	30 000 EUR
2025	10 000 EUR	10 000 EUR	40 000 EUR
2026	0 EUR	10 000 EUR	50 000 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

V tabuľke č. 31 môžeme vidieť rovnomerný odpis vo výške 10 000 EUR počas nasledujúcich piatich rokov. Obstarávacia cena stroja na výrobu potravín bola 50 000 EUR, pričom výška ročného daňového odpisu je 10 000 EUR.

V prípade osobného automobilu je potrebná jeho bližšia špecifikácia, konkrétne pôjde o automobil s emisiou CO₂ v hodnote 146 g/km.

Tabuľka 32 Miera emisie CO₂

Miera emisie CO ₂	Registračné zariadenia (WLTP štandard)
T<20	30 000 EUR
20T<50	20 300 EUR
50 T<60	18 300 EUR
60 T<130	18 300 EUR
130T<135	18 300 EUR
135 T<160	18 300 EUR
160 T<165	9 900 EUR
T>165	9 900 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa údajov dostupných na: Marie-Laure, BOUCHET. Voiture de société: quel traitement fiscal? <https://www.expert-comptable-tpe.fr/articles/voiture-de-societe-traitement-fiscal/> [cit. 23.03.2021]

Na základe údajov o emisii CO₂ sme zaradili príslušný automobil do kategórie 135< T < 160, kde je maximálna výška odpisu v hodnote 18 300 EUR. Doba odpisovania osobného automobilu je päť rokov.

Výpočet výšky ročného odpisu pre automobil je nasledovný:

$$\text{Ročný odpis} = 18\,300 \text{ EUR} / 5 \text{ rokov}$$

$$\text{Ročný odpis} = 3\,660 \text{ EUR}$$

Tabuľka 33 Daňové odpisy – automobil Francúzsko

Rok	Ročný odpis
2022	3 660 EUR
2023	3 660 EUR
2024	3 660 EUR
2025	3 660 EUR
2026	3 660 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Osobný automobil, ktorého obstarávacía cena bola vo výške 35 000 EUR je možné odpísať do výšky 18 300 EUR po dobu piatich rokov. Výška ročného odpisu je teda 3 660 EUR ročne.

Daňové odpisy - Španielsko

Spoločnosť P, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb si v príslušnom zdaňovacom období zaobstarala stroj v obstarávacej cene 50 000 EUR a osobný automobil v obstarávacej cene 35 000 EUR. V porovnaní s daňovými odpismi vo Francúzsku a na Slovensku, zákon o dani z príjmov v Španielsku stanovuje okrem maximálnej doby životnosti dlhodobého majetku aj maximálnu ročnú odpisovú sadzbu. V prípade stroja na výrobu potravín je táto sadzba vo výške 12 % ročne. Výpočet výšky ročného odpisu pomocou rovnomernej metódy odpisovania je nasledovný:

$$\text{Ročný odpis} = 50\,000 \text{ EUR} * 12\%$$

$$\text{Ročný odpis} = 6\,000 \text{ EUR}$$

Tabuľka 34 Daňové odpisy – stroj Španielsko

Rok	Zostatková cena	Ročný odpis	Oprávky celkom
2022	44 000 €	6 000 €	6 000 €
2023	38 000 €	6 000 €	12 000 €
2024	32 000 €	6 000 €	18 000 €
2025	26 000 €	6 000 €	24 000 €
2026	20 000 €	6 000 €	30 000 €
2027	14 000 €	6 000 €	36 000 €
2028	8 000 €	6 000 €	42 000 €
2029	2 000 €	6 000 €	48 000 €
2030	0 €	2 000 €	50 000 €

Zdroj: vlastné spracovanie

Ako môžeme vidieť v tabuľke č. 34 pri použití maximálnej odpisovej daňovej sadzby stroja vo výške 12 % je doba odpisovania deväť rokov, pričom v poslednom roku sa výška odpisu líši a v roku 2030 je daňový odpis v hodnote 2 000 EUR.

Pri odpisovaní osobného automobilu podľa zákona o dani z príjmov právnických osôb sa využíva maximálna ročná daňová sadzba vo výške 16 %. Výpočet ročného odpisu pomocou rovnomernej metódy odpisovania je nasledovný:

$$\text{Ročný odpis} = 35\,000 \text{ EUR} * 16\%$$

$$\text{Ročný odpis} = 5\,600 \text{ EUR}$$

Tabuľka 35 Daňové odpisy – automobil Španielsko

Rok	Zostatková cena	Ročný odpis	Oprávky celkom
2022	29 400 EUR	5 600 EUR	5 600 EUR
2023	23 800 EUR	5 600 EUR	11 200 EUR
2024	18 200 EUR	5 600 EUR	16 800 EUR
2025	12 600 EUR	5 600 EUR	22 400 EUR
2026	7 000 EUR	5 600 EUR	28 000 EUR
2027	1 400 EUR	5 600 EUR	33 600 EUR
2028	0 EUR	1 400 EUR	35 000 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Ročný odpis osobného automobilu obstaraného španielskou spoločnosťou M je vo výške 5 600 EUR, pričom doba odpisovania je sedem rokov. V poslednom roku dochádza k úplnému odpísaniu osobného automobilu a ročný odpis v tomto roku je vo výške 1 400 EUR.

Tabuľka 36 Porovnanie daňových odpisov

Ročný odpis	Francúzsko	Slovensko	Španielsko
Stroj	10 000 EUR	12 500 EUR	6 000 EUR
Automobil	3 660 EUR	8 750 EUR	5 600 EUR
Spolu	13 660 EUR	21 350 EUR	11 600 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Na základe tabuľky č. 36 môžeme porovnať výšku daňových odpisov spoločnosti v jednotlivých krajinách, ktorá si obstarala stroj na výrobu potravín v obstarávacej cene 50 000 EUR a osobný automobil v obstarávacej cene 35 000 EUR. Najvyšší ročný odpis je na Slovensku vo výške 21 350 EUR. Vo Francúzsku je výška ročného odpisu dlhodobého majetku vo výške 13 660 EUR, čo je v porovnaní so Slovenskom o 7 690 EUR menej.

Vzniknutý rozdiel je zapríčinený najmä podmienkami odpisovania osobného automobilu, kde sa zohľadňuje emisia CO₂ a napriek obstarávacej cene automobilu vo výške 35 000 EUR je možné odpísať len 18 300 EUR. V Španielsku spoločnosť zaznamenala najnižšie daňové odpisy obstaraného dlhodobého majetku a to vo výške 11 600 EUR. V Španielsku sa využíva maximálna ročná odpisová sadzba, na základe čoho je výška ročných odpisov nižšia a doba odpisovania dlhšia v porovnaní s nami vybranými krajinami.

4.2.3 Odpočet výdavkov na výskum a vývoj

Odpočet výdavkov na výskum a vývoj je možné uplatniť vo všetkých troch nami vybraných krajinách, pričom jeho výška je rozdielna. Cieľom stimulu je predovšetkým zvýšenie objemu investícií, ktoré smerujú do tejto oblasti.

Spoločnosť O, vykázala v roku 2022 základ dane vo výške 100 000 EUR. V príslušnom zdaňovacom období vynaložila náklady na výskum a vývoj v hodnote 20 000 EUR.

Odpočet výdavkov na výskum a vývoj na Slovensku

Tabuľka 37 Odpočet výdavkov na výskum a vývoj - Slovensko

Základ dane	100 000 EUR
Náklady vynaložené na výskum a vývoj	20 000 EUR
Odpočet výdavkov na výskum a vývoj	20 000 EUR
Upravený základ dane	80 000 EUR
Daňová povinnosť	16 800 EUR
Úspora na dani z príjmu	4 200 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

V roku 2022 dochádza k zmene výšky odpočtu výdavkov na výskum a vývoj z 200 % na 100 %, a teda spoločnosť O má možnosť odpočtu vo výške 20 000 EUR. Upravený základ dane sa zníži o 20 000 EUR a jeho výška v príslušnom zdaňovacom období bude 80 000 EUR. Spoločnosti O vzniká daňová povinnosť vo výške 16 800 EUR a odpočtom výdavkov na výskum a vývoj vznikla úspora na dani z príjmov právnických osôb vo výške 4 200 EUR.

Odpočet výdavkov na výskum a vývoj vo Francúzsku

Tabuľka 38 Odpočet výdavkov na výskum a vývoj - Francúzsko

Základ dane	100 000 EUR
Náklady vynaložené na výskum a vývoj	20 000 EUR
Odpočet výdavkov na výskum a vývoj	6 000 EUR
Upravený základ dane	94 000 EUR
Daňová povinnosť	23 500 EUR
Úspora na dani z príjmu	1 500 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Spoločnosti O, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku vynaložila v príslušnom zdaňovacom období náklady na výskum a vývoj vo výške 20 000 EUR.

Odpočet výdavkov na výskum a vývoj tvorí 30 % z celkovo vynaložených nákladov, a teda výška odpočtu je v hodnote 6 000 EUR. Upravený základ dane bude vo výške 94 000 EUR a spoločnosti O vznikne daňová povinnosť vo výške 23 500 EUR. Úsporu na dani z príjmov právnických osôb sme vypočítali ako súčin príslušnej daňovej sadzby z príjmov právnických osôb a výšky odpočtu výdavkov na výskum a vývoj, na základe čoho vznikla spoločnosti O úspora vo výške 1 500 EUR.

Odpočet výdavkov na výskum a vývoj v Španielsku

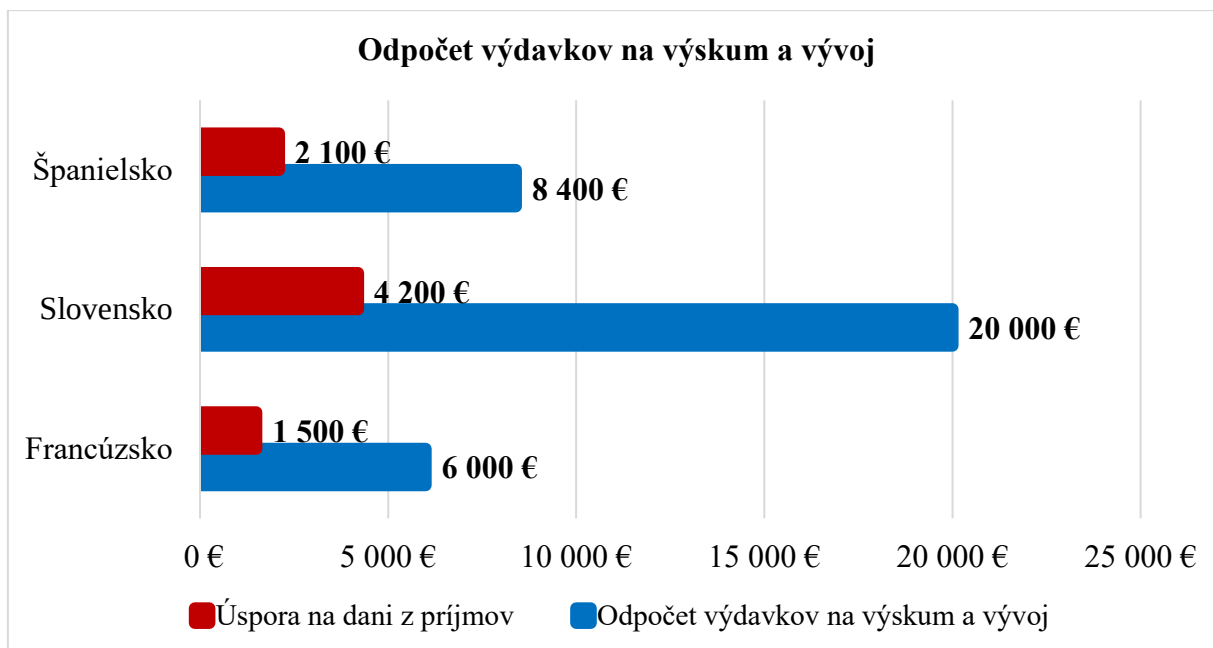
V prípade spoločnosti O, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb v Španielsku je potrebná bližšia špecifikácia výdavkov na výskum a vývoj z predchádzajúcich rokov. V roku 2020 vznikli spoločnosti O náklady na výskum a vývoj vo výške 8 000 EUR. V roku 2021 spoločnosť O vynaložila na výskum a vývoj 15 000 EUR.

Tabuľka 39 Odpočet výdavkov na výskum a vývoj - Španielsko

Základ dane	100 000 EUR
Náklady vynaložené na výskum a vývoj	20 000 EUR
Odpočet výdavkov na výskum a vývoj	8 400 EUR
Upravený základ dane	91 600 EUR
Daňová povinnosť	22 900 EUR
Úspora na dani z príjmov	2 100 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Spoločnosť O vynaložila v príslušnom zdaňovacom období náklady na výskum a vývoj vo výške 20 000 EUR, čo predstavuje vyššiu hodnotu v porovnaní s priemerom z predchádzajúcich dvoch rokov, na základe čoho jej vznikol nárok na odpočet týchto výdavkov vo výške 8 400 EUR. Upravený základ dane bude vo výške 91 600 EUR. Spoločnosti na základe možnosti odpočtu výdavkov na výskum vznikne úspora na dani z príjmov právnických osôb v hodnote 2 100 EUR. V prípade, ak by výška nákladov vynaložených na výskum a vývoj nepresahovala priemer z predchádzajúcich dvoch rokov tak odpočet výdavkov by bol vo výške 25 % z celkovo vynaložených výdavkov na výskum a vývoj.



Graf 14 Porovnanie odpočtu výdavkov na výskum a vývoj

Zdroj: vlastné spracovanie

Na grafe č. 21 môžeme vidieť možnú výšku odpočtu výdavkov, ktoré boli vynaložené na výskum a vývoj a následne úsporu na dani z príjmov právnických osôb. Najvyšší odpočet výdavkov na výskum a vývoj je na Slovensku vo výške 20 000 EUR, čo predstavuje 100 % vynaložených nákladov do výskumu a vývoja. Spoločnosti pôsobiacej na Slovensku vznikne úspora na dani z príjmov vo výške 4 200 EUR. Druhý najvyšší odpočet spomedzi nami vybraných krajín je v Španielsku, kde bola potrebná bližšia špecifikácia výšky nákladov vynaložených na výskum a vývoj v porovnaní s priemerom predchádzajúcich dvoch rokov. Keďže spoločnosť vynaložila v príslušnom zdaňovacom období viac nákladov na výskum a vývoj oproti priemeru predchádzajúcich dvoch rokov, vznikol jej nárok na odpočet vo výške 42 %, čo predstavuje 8 400 EUR. Vo Francúzsku je výška odpočtu výdavkov na výskum a vývoj rovná 30 % z celkových nákladov na výskum a vývoj. Úspora na dani z príjmov právnických osôb je vo výške 1 500 EUR, čo je o 2 700 EUR menej v porovnaní so Slovenskom a 600 EUR menej v porovnaní so Španielskom.

4.2.4 *Vplyv daňovej politiky na efektívnu sadzbu dane z príjmov právnických osôb*

V rámci tejto podkapitoly si prostredníctvom modelového príkladu vyčíslíme výšku daňovej povinnosti z príjmov právnických osôb v nami vybraných krajinách EÚ a vypočítame výšku efektívnej daňovej sadzby. V modelovom príklade sa zameriame predovšetkým na rozdielnosť daňovo odpočítateľných a pripočítateľných položiek v nami vybraných krajinách EÚ.

Právnická osoba Y, vykázala v príslušnom zdaňovacom období výsledok hospodárenia pred zdanením vo výške 86 552 EUR, pričom výška zdaniteľného príjmu predstavuje 158 648 EUR. V účtovníctve sú na jednotlivých účtoch, okrem nákladov a výnosov zaúčtované nasledujúce účtovné prípady:

- spoločnosť Y dostala pokutu od správcu dane vo výške 900 EUR za oneskorenú úhradu,
- spoločnosť Y poskytla spoločnosti Z dar na podporu všeobecne prospešných činností vo výške 2 500 EUR,
- vytvorenie opravnej položky na straty zo zníženia hodnoty v súvislosti s predvídateľnými nedobytnými pohľadávkami vo výške 3 000 EUR. Z tejto hodnoty tvoria 80 % pohľadávky, ktoré sú po lehote splatnosti dlhšej ako 365 dní a zvyšných 20% sú pohľadávky po lehote splatnosti šesť mesiacov,
- spoločnosť Y vynaložila v príslušnom zdaňovacom období 5 000 EUR na výskum a vývoj, pričom priemer z predchádzajúcich dvoch rokov bol vo výške 6 000 EUR.
- spoločnosť Y nakúpila v príslušnom zdaňovacom období nasledujúce propagačné predmety:
 - kalendár označený obchodným menom v jednotkovej cene 20 EUR v počte 100 ks,
 - perá označené obchodným menom v jednotkovej cene 2 EUR v počte 500 ks ,
- spoločnosť Y pri inventarizácii vykázala manko vo výške 800 EUR, pričom neuplatnila náhradu škodu voči zodpovednej osobe .

Francúzsko

Spoločnosť Y, podlieha dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku a výpočet jej daňovej povinnosti na základe predchádzajúceho zadania je nasledovný:

- Poskytnutie daru na podporu všeobecne prospešných propagačných činností vo výške 2 500 EUR, táto položka je daňovo uznateľná vo výške 60 % z celkovej hodnoty daru.

$$2\,500\text{ EUR} * 60\% = 1\,500\text{ EUR}$$

$$2\,500 \text{ EUR} - 1\,500 = 1\,000 \text{ EUR}$$

Základ dane spoločnosti Y sa zvýši o 1 000 EUR.

- Odpočet výdavkov na výskum a vývoj je vo výške 30 % celkovo vynaložených nákladov:

$$5\,000 \text{ EUR} * 30 \% = 1\,500 \text{ EUR}$$

Základ dane spoločnosti Y sa zníži o 1 500 EUR.

- Výdavky na propagačné predmety sú daňovo uznateľnou položkou, pričom jednotková cena reklamných predmetov nesmie byť vyššia ako 69 EUR. Táto podmienka je splnená, a teda odpočet výdavkov na reklamné predmety je vo výške:

$$20 \text{ EUR} * 100 \text{ ks} + 2 \text{ EUR} * 500 \text{ ks} = 3\,000 \text{ EUR}$$

- Pokuta vo výške 900 EUR nie je daňovo uznateľná.
- Vytvorenie opravnej položky na straty zo zníženia hodnoty v súvislosti s nedobytnými pohľadávkami vo výške 3 000 EUR. Rezerva na pokrytie pravdepodobnej straty je súčasťou výsledku hospodárenia.
- Manko zistené pri inventarizácii v hodnote 800 EUR zvyšuje základ dane spoločnosti.

Tabuľka 40 Výpočet daňovej povinnosti - Francúzsko

Výsledok hospodárenia	86 552 EUR
+ pripočítateľné položky	2 700 EUR
- odpočítateľné položky	0 EUR
Základ dane právnickej osoby	89 252 EUR
Odpočet výdavkov na výskum a vývoj	1 500 EUR
Upravený základ dane	87 752 EUR
Daňová sadzba	25 %
Daňová povinnosť	21 938 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Na výpočet daňovej povinnosti spoločnosti Y, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb je potrebné upraviť výsledok hospodárenia, ktorý bol v príslušnom zdaňovacom období v hodnote 86 552 EUR o pripočítateľné a odpočítateľné položky. Pripočítateľné sú výdavky, ktoré súvisia s mankom zisteným pri inventarizácii vo výške 800 EUR, hodnota daru vo výške 40 % z celkovej darovanej sumy a pokuta, ktorá bola udelená spoločnosti Y vo výške 900 EUR. Spoločnosti Y vzniká základ dane vo výške 89 252 EUR. Odpočet výdavkov na výskum a vývoj je vo výške 1 500 EUR.

Upravený základ dane spoločnosti Y je vo výške 87 752 EUR, ktorý podlieha 25 % daňovej sadzbe dane z príjmov právnických osôb. Spoločnosti Y vzniká v príslušnom zdaňovacom období daňová povinnosť v hodnote 21 938 EUR.

Slovensko

Spoločnosť Y, podlieha dani z príjmov právnických osôb na Slovensku a výpočet jej daňovej povinnosti na základe predchádzajúceho zadania je nasledovný:

- Poskytnutie daru na podporu všeobecne prospešných propagačných činností vo výške 2 500 EUR, táto položka nie je daňovo uznateľná a preto bude zvyšovať základ dane spoločnosti Y v príslušnom zdaňovacom období.
- Výdavky na propagačné predmety sú daňovo uznateľnou položkou, pričom jednotková cena reklamných predmetov nesmie byť vyššia ako 17 EUR. Keďže jednotková cena kalendárov bola vo výške 20 EUR, ide o daňovo neuznateľný výdavok. Naopak perá v jednotkovej cene 2 EUR sú daňovo uznateľné.

$$20 \text{ EUR} * 100 = 2\,000 \text{ EUR}$$

$$2 \text{ EUR} * 500 \text{ ks} = 1\,000 \text{ EUR}$$

Základ dane spoločnosti Y sa zvýši o 2 000 EUR.

- Pokuta vo výške 900 EUR nie je daňovo uznateľná a bude zvyšovať základ dane spoločnosti Y.
- Odpočet výdavkov na výskum a vývoj je vo výške 100 % z celkovo vynaložených nákladov, a teda spoločnosť Y má nárok na odpočet výdavkov na výskum a vývoj vo výške 5 000 EUR.
- Vytvorenie opravnej položky na straty zo zníženia hodnoty v súvislosti s nedobytnými pohľadávkami vo výške 3 000 EUR. Spoločnosť Y má možnosť vytvoriť si opravnú položku k pohľadávkam po lehote splatnosti 360 dní teda:

$$3\,000 \text{ EUR} * 80 \% = 2\,400 \text{ EUR}$$

Hodnota pohľadávok po lehote splatnosti 360 dní je vo výške 2 400 EUR. Výška opravnej položky spoločnosti Y bude vo výške:

$$2\,400 \text{ EUR} * 20 \% = 480 \text{ EUR}$$

Sumu 3 840 EUR si spoločnosť uplatní do nákladov a rozdiel je nasledovný:

$$2\,400 \text{ EUR} - 480 \text{ EUR} = 1\,920 \text{ EUR}$$

Suma 1 920 EUR bude daňovo pripočítateľnou položkou základu dane spoločnosti Y.

- Manko zistené pri inventarizácii v hodnote 800 EUR nie je daňovo uznateľnou položkou.

V tabuľke č. 41 je znázornený výpočet výšky daňovej povinnosti dane z príjmov právnických osôb na Slovensku.

Tabuľka 41 Výpočet daňovej povinnosti - Slovensko

Výsledok hospodárenia	86 552 EUR
+ pripočítateľné položky	8 120 EUR
- odpočítateľné položky	0 EUR
Základ dane právnickej osoby	94 672 EUR
Odpočet výdavkov na výskum a vývoj	5 000 EUR
Upravený základ dane	89 672 EUR
Daňová sadzba	21 %
Daňová povinnosť	18 832 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Na výpočet daňovej povinnosti spoločnosti Y, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb a v príslušnom zdaňovacom období vykázala výsledok hospodárenia vo výške 86 552 EUR, ktorý je potrebné upraviť o pripočítateľné a odpočítateľné daňové položky. Pripočítateľné položky vo výške 8 120 EUR sú tvorené poskytnutým darom vo výške 2 500 EUR, výdavkami na kalendár, ktorých jednotková obstarávacía cena je 20 EUR, pokutou vo výške 900 EUR, pohľadávky, ktorých doba po splatnosti je kratšia ako 360 dní v hodnote 1 920 EUR, mankom zisteným pri inventarizácii vo výške 800 EUR. V príslušnom zdaňovacom období vznikol podniku upravený základ dane vo výške 89 672 EUR, ktorý podlieha 21 % daňovej sadzbe, keďže zdaniteľné príjmy spoločnosti Y boli vyššie ako 49 790 EUR. Spoločnosti Y vzniká daňová povinnosť v hodnote 18 832 EUR.

Španielsko

Spoločnosť Y, podlieha dani z príjmov právnických osôb v Španielsku a výpočet jej daňovej povinnosti na základe predchádzajúceho zadania je nasledovný:

- Poskytnutie daru na podporu všeobecne prospešných propagačných činností vo výške 2 500 EUR, táto položka je daňovo uznateľná vo výške 35 % z celkovej hodnoty daru:

$$2\,500 \text{ EUR} \cdot 35\% = 875 \text{ EUR}$$

$$2\,500 \text{ EUR} - 875 \text{ EUR} = 1\,625 \text{ EUR}$$

Základ dane spoločnosti Y sa zvýši o 1 625 EUR.

- Výdavky na propagačné predmety sú daňovo uznateľnou položkou, pričom jednotková cena reklamných predmetov nesmie byť vyššia ako 200 EUR. Táto podmienka je splnená, a teda odpočet výdavkov na reklamné predmety je vo výške:

$$20 \text{ EUR} * 100 \text{ ks} + 2 \text{ EUR} * 500 \text{ ks} = 3\,000 \text{ EUR}$$

- Výška odpočtu výdavkov na výskum a vývoj je v hodnote 25 % z celkovo vynaložených nákladov. Spoločnosti Y vzniká nárok na odpočet výdavkov na výskum a vývoj vo výške 1 250 EUR.
- Pokuta vo výške 900 EUR nie je daňovo uznateľná.
- Vytvorenie opravnej položky na straty zo zníženia hodnoty v súvislosti s nedobytnými pohľadávkami vo výške 2 500 EUR. Keďže všetky pohľadávky sú po lehote splatnosti dlhšej ako šesť mesiacov ide o daňovo uznateľný výdavok, ktorý je zahrnutý vo výsledku hospodárenia.
- Manko zistené pri inventarizácii v hodnote 800 EUR zvyšuje základ dane spoločnosti Y.

V tabuľke č. 42 je znázornený výpočet výšky daňovej povinnosti dane z príjmov právnických osôb v Španielsku.

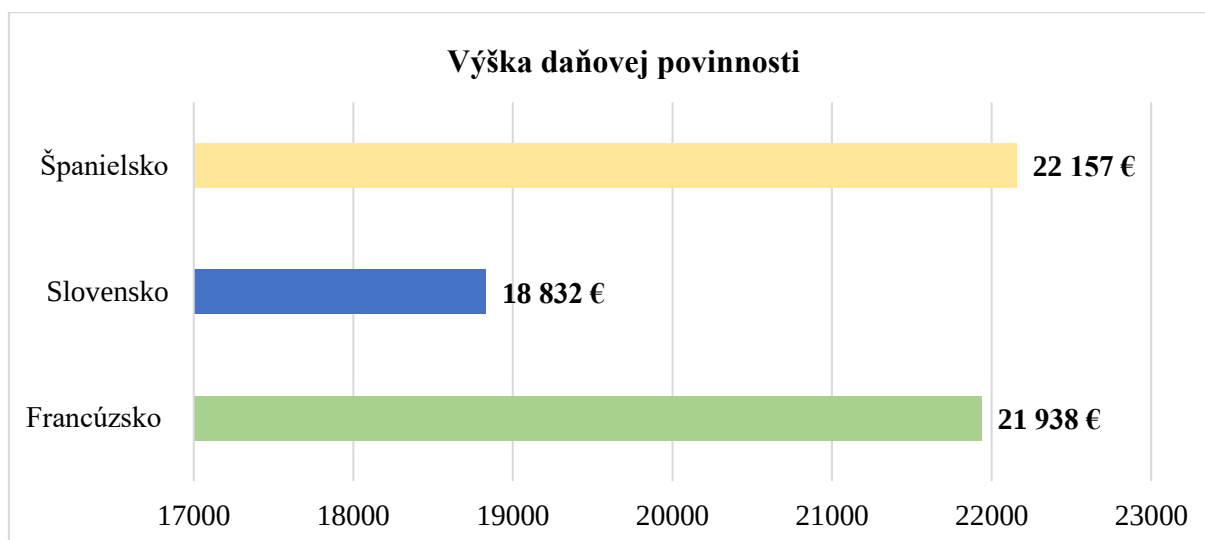
Tabuľka 42 Výpočet daňovej povinnosti - Španielsko

Výsledok hospodárenia	86 552 EUR
+ pripočítateľné položky	3 325 EUR
- odpočítateľné položky	0 EUR
Základ dane právnickej osoby	89 877 EUR
Odpočet výdavkov na výskum a vývoj	1 250 EUR
Upravený základ dane	88 627 EUR
Daňová sadzba	25 %
Daňová povinnosť	22 157 EUR

Zdroj: vlastné spracovanie

Na zistenie výšky daňovej povinnosti spoločnosti Y, ktorá podlieha dani z príjmov právnických osôb v Španielsku je potrebné upraviť výsledok hospodárenia o pripočítateľné a odpočítateľné položky. Pripočítateľné položky sú vo výške 3 325 EUR. Medzi pripočítateľné položky je zaradená pokuta voči správcovi dane vo výške 900 EUR, zistené manko vo výške 800 EUR a 65 % z celkovej sumy poskytnutého daru na verejnoprospešné účely.

Základ dane v príslušnom zdaňovacom období je vo výške 89 877 EUR a po odpočítaní výdavkov na výskum a vývoj vzniká upravený základ dane z príjmov právnických osôb vo výške 88 627 EUR. Spoločnosť Y podlieha 25 % daňovej sadzbe a v príslušnom zdaňovacom období jej vzniká daňová povinnosť vo výške 22 157 EUR.



Graf 15 Výška daňovej povinnosti spoločnosti Y

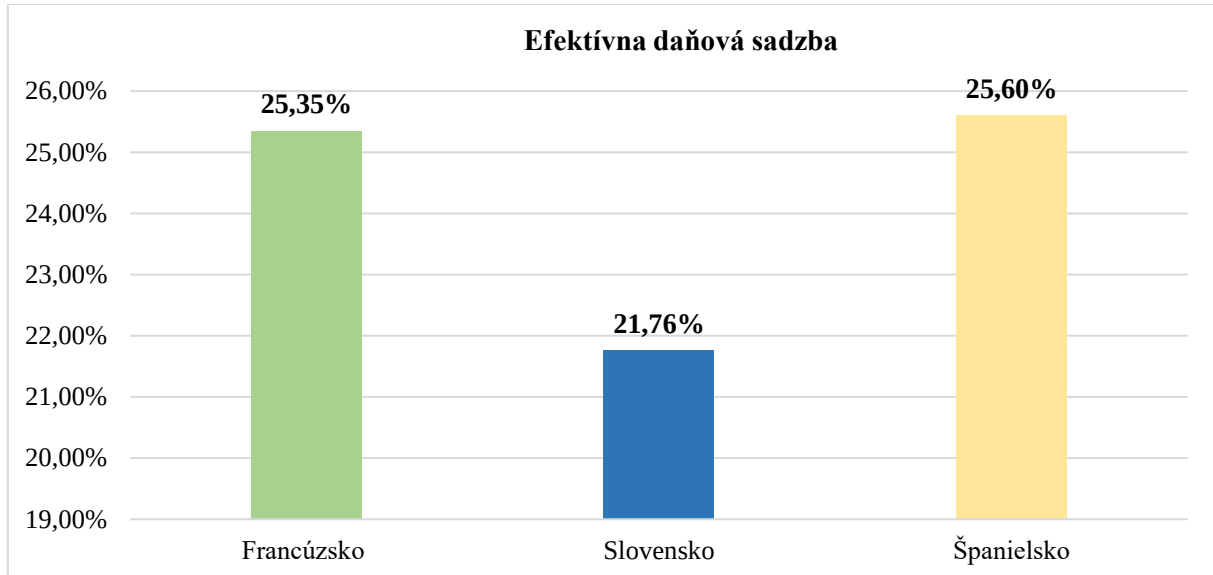
Zdroj: vlastné spracovanie

Ako vyplýva z grafu č. 22 najvyššia daňová povinnosť vznikla spoločnosti Y pôsobiacej v Španielsku, konkrétne vo výške 22 152 EUR. Vo Francúzsku daňová povinnosť činila 21 938 EUR, čo je v porovnaní so Španielskom menej len o 219 EUR menej. Na Slovensku je spoločnosť Y povinná uhradiť daň z príjmov právnických osôb vo výške 18 832 EUR, čo predstavuje najnižšiu hodnotu spomedzi nami vybraných krajín. V absolútnej hodnote je daňová povinnosť spoločnosti Y pôsobiacej na Slovensku o 3 325 EUR nižšia v porovnaní so spoločnosťou pôsobiacou v Španielsku.

Najvyšší rozdiel bol zaznamenaný vo výške pripočítateľných položiek na Slovensku, ktoré boli podstatne vyššie v porovnaní so Španielskom a Francúzskom. Tento rozdiel bol zapríčinený tým, že poskytnutie daru na verejnoprospešné účely je v Španielsku a Francúzsku daňovo uznateľnou položkou v obmedzenej výške, zatiaľ čo na Slovensku je daňovo neuznateľným výdavkom. Druhým rozdielom bola jednotková cena daňovo uznateľných reklamných predmetov, na základe čoho tvorili osušky v jednotkovej cene 20 EUR daňovo pripočítateľnú položku na Slovensku. Naopak, v rámci Slovenska bol možný najvyšší odpočet výdavkov na výskum a vývoj a naopak najnižšia daňová sadzba dane z príjmov právnických osôb, na základe čoho vznikla spoločnosti Y pôsobiacej na Slovensku najnižšia daňová povinnosť.

Efektívna daňová sadzba

Efektívna daňová sadzba predstavuje významný ukazovateľ pri meraní daňového zaťaženia. Výšku efektívnej sadzby z príjmov právnických osôb v nami vybraných krajinách sme stanovili ako podiel daňovej povinnosti a výsledku hospodárenia.



Graf 16 Efektívna daňová sadzba

Zdroj: vlastné spracovanie

Ako môžeme vidieť na grafe č. 23 výška efektívnej daňovej sadzby nezodpovedá nominálnej daňovej sadzbe z príjmov právnických osôb jednotlivých krajín. Tento rozdiel je spôsobený predovšetkým osobitosťami určenia základu dane, ktorý sa líši od výsledku hospodárenia. Najvyššia efektívna daňová sadzba je v Španielsku vo výške 25,60 % . Vo Francúzsku je efektívna daňová sadzba na úrovni 25,35 % a na Slovensku je výška efektívnej daňovej sadzby najnižšia na úrovni 21,76 %. V modelovom príklade pre jednotlivé krajiny, sme použili niekoľko účtovných prípadov, ktoré sú v nami vybraných krajinách rozdielne klasifikované, na základe čoho došlo k miernym rozdielom v porovnaní s nominálnou daňovou sadzbou.

4.3 Dopad daňovej politiky EÚ na podnikateľské prostredie

V súčasnosti je uplatňovaných 27 rôznych systémov zdaňovania príjmov právnických osôb v krajinách EÚ, na základe čoho vznikajú príležitosti na agresívne daňové plánovanie, ktoré negatívne ovplyvňuje daňovú morálku a spravodlivosť. Práve využitím CCCTB modelu by malo dôjsť k zvýšeniu spravodlivosti daňového systému a riešeniu základných príčin týkajúcich sa vyhýbania dani z príjmov právnických osôb.

Uplatnenie tohto modelu by malo výrazne obmedziť cezhraničné daňové plánovanie, vytvoriť lepšie podmienky medzi domácimi a nadnárodnými spoločnosťami, zabezpečiť spravodlivý podiel daňového zaťaženia a zlepšiť morálku daňových poplatníkov.¹⁰⁵

Investície do výskumu a vývoja zo strany podnikateľských subjektov v EÚ sú v porovnaní s inými veľkými ekonomikami nedostatočné. V rámci CCCTB modelu by mali byť daňové stimuly na výskum a vývoj posilnené a zefektívnené. Očakávanými ekonomickými prínosmi je nárast investícií do výskumu a vývoja o 3,4 % a zvýšenie zamestnanosti o 0,6 %. Taktiež sa očakáva zníženie nákladov súvisiacich s dodržiavaním stanovených predpisov. Na základe podpory investícií sa zvýši aj konkurencieschopnosť EÚ.¹⁰⁶

Vplyvom implementácie CCCTB modelu na podnikateľské prostredie jednotlivých krajín EÚ sa zaoberajú viaceré štúdie. Jednou z nich je štúdia Van der Horsta, ktorá sa venuje situácii po zavedení CCCTB modelu. Výsledky implementácie CCCTB modelu sú podľa autora závislé od rozdielu medzi sadzbami dane z príjmov právnických osôb. Krajiny so širokým základom dane z príjmov právnických osôb môžu prostredníctvom tohto modelu profitovať, zatiaľ čo krajiny s úzkym základom dane z príjmov právnických osôb môžu dosahovať straty.

107

Tabuľka 43 Vplyv CCCTB modelu na príjmy z dane z príjmov právnických osôb

Krajina	Žiadna výrazná zmena	Mierny rast	Výrazný rast
Francúzsko			✓
Slovensko		✓	
Španielsko	✓		

Zdroj: vlastné spracovanie, podľa: Nicoleta, MIHAILĂ. About common consolidated corporate tax base and its possible effects on EU member states. [elektronický zdroj], dostupný na: <https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=741398> [cit. 12.04.2022]

V tabuľke č. 43 môžeme vidieť predpokladaný dopad implementácie CCCTB modelu na celkové príjmy dane z príjmov právnických osôb. V prípade Francúzska sa očakáva výrazný nárast príjmov, čo by malo kladný vplyv na podnikateľské prostredie krajiny. Zavedením CCCTB modelu na Slovensku sa predpokladá mierny nárast príjmov dane z príjmov právnických osôb.

¹⁰⁵ Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and Common Consolidated Corporate Tax Base. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-11/swd_2016_342_en.pdf [cit. 21.03.2022]

¹⁰⁶ Tamtiež

¹⁰⁷ Nicoleta, MIHAILĂ. About common consolidated corporate tax base and its possible effects on EU member states. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=741398> [cit. 10.04.2022]

Naopak v Španielsku sa po zavedení CCCTB modelu neočakávajú výrazne zmeny. Na základe vypracovanej štúdie sa teda v žiadnej nami vybranej krajine neočakáva negatívny vplyv implementácie CCCTB modelu na podnikateľské prostredie.

Výrazné zmeny v základoch dane z príjmov právnických osôb boli vyvolané:

- vládnymi pravidlami,
- obmedzením strát a nedostatočnej vnútornej fiškálnej konsolidácie,
- výhodami daňového režimu,
- obmedzujúcimi pravidlami nízkej kapitalizácie.¹⁰⁸

Európska komisia zverejnila 18.03.2021 oznámenie o zdaňovaní podnikov s cieľom podporiť efektívny a spravodlivý systém zdaňovania príjmov právnických osôb v Európskej únii. Cieľom je vytvoriť stabilné podnikateľské prostredie, prostredníctvom ktorého dôjde k podpore trvalo udržateľného rastu a vytvoreniu nových pracovných miest. Úlohou BEFIT bude vytvoriť spoločný súbor pravidiel zdaňovania príjmov právnických osôb a prispieť k spravodlivému rozdeleniu daňových práv medzi jednotlivé členské štáty.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Nicoleta, MIHĂILĂ. About common consolidated corporate tax base and its possible effects on EU member states. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=741398> [cit. 10.04.2022]

¹⁰⁹ Business taxation for the 21st century [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://joint-research-centre.ec.europa.eu/corporate-tax-policy/business-taxation-21st-century_en [cit. 10.04.2022]

5 Diskusia

V rámci poslednej kapitoly záverečnej práce sa budeme venovať zhodnoteniu daňovej politiky v oblasti zdaňovania príjmov právnických osôb v nami vybraných krajinách EÚ a jej vplyvu na podnikateľské subjekty, podnikateľské prostredie, ako aj požiadavkám kladeným na daňový systém.

5.1 Vplyv daňovej politiky vo vybraných krajinách EÚ na podnikateľské prostredie

Z hľadiska efektívneho vyberania daní zo strany štátu je dôležité aj samotné vnímanie daňového zaťaženia ekonomickými subjektmi, ktoré táto daň zaťažuje. Spomedzi nami vybraných krajín je najnižšia sadzba dane z príjmov právnických osôb na Slovensku vo výške 21 %, pričom podľa avizovanej daňovej reformy by sa mala daň z príjmov právnických osôb v nasledujúcich rokoch znížiť na hodnotu 19 %. Vo Francúzsku prebieha daňová reforma v oblasti korporátnej dane, keď daňová sadzba z roku 2017 vo výške 33,3 % klesla na aktuálnu hodnotu 25 %. V Španielsku je výška daňovej sadzby z príjmov právnických osôb na úrovni 25%. Vzhľadom na to, že veľkú časť podnikateľských subjektov tvoria práve malé podniky, ktoré významne vplývajú na tvorbu HDP krajín, a taktiež zvyšujú zamestnanosť, existuje možnosť uplatnenia zníženej daňovej sadzby. Mikrodaňovníci majú možnosť si uplatniť 15 % daňovú sadzbu z príjmov právnických osôb vo všetkých troch nami vybraných krajinách, pričom podmienky na splnenie štatútu mikrodaňovníka sú rozdielne.

V rámci daňovej politiky v oblasti dani z príjmov právnických osôb sa využíva v jednotlivých krajinách množstvo daňových stimulov, prostredníctvom ktorých sa štát snaží podporovať vedu a výskum, investície, konkrétne rozvojové regióny či odvetvia podnikania a podobne. V rámci modelových príkladov sme sa zamerali na daňové stimuly v oblasti výskumu a vývoja, ktoré sa vo väčšej miere začali uplatňovať v Európskej únii v priebehu dvoch desaťročí. Vo všetkých troch nami vybraných krajinách bol zaznamenaný každoročný nárast záujmu o využívanie tohto daňového stimulu, čo môže súvisieť aj s nižšou administratívnou náročnosťou v porovnaní s čerpaním dotácií na výskum a vývoj. Najvyššia možnosť odpočtu výdavkov na výskum a vývoj je na Slovensku, kde nám v rámci modelového príkladu vyšla úspora na dani z príjmov právnických osôb vo výške 4 200 EUR, zatiaľ čo vo Francúzsku bola úspora na dani z príjmov na základe možnosti odpočtu výdavkov na výskum a vývoj o 50 % nižšia v porovnaní so Slovenskom.

V Španielsku je podpora výskumu a vývoja zo strany štátu vo forme daňových stimulov najnižšia, keď spoločnosti vznikla daňová úľava na dani z príjmov právnických osôb vo výške 1 500 EUR. Napriek tomu, že na Slovensku je najvyššia možnosť odpočtu výdavkov na výskum a vývoj, v roku 2022 došlo k zníženiu odpočtu z 200 % na 100 % celkovo vynaložených výdavkov na výskum a vývoj. Jedným z našich odporúčaní je zvýšenie možnosti odpočtu výdavkov na výskum a vývoj vo Francúzsku a Španielsku.

Ďalším daňovým stimulom, ktorý sme porovnali v nami vybraných krajinách prostredníctvom modelového príkladu je umorovanie daňovej straty. Pravidlá odpočtu daňovej straty v nami vybraných krajinách sú rozdielne. Na Slovensku v roku 2018 bolo možné odpočítať daňovú stratu rovnomerne počas štyroch nasledujúcich rokov, následne v roku 2020 došlo k zmene a k možnosti odpočtu daňovej straty v nasledujúcom daňovom období počas piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach maximálne do 50 % výšky zo základu dane. Súčasne vznikol štatút mikrodaňovníka, ktorý si mohol odpočítať daňovú stratu v ľubovoľnej výške počas piatich rokov. V súčasnosti je možnosť odpočtu daňovej straty u mikrodaňovníka do výšky kladného základu dane v nasledujúcom zdaňovacom období. Ako môžeme vidieť, v prípade umorovania daňovej straty na Slovensku dochádzalo v posledných rokoch k častejším legislatívnym zmenám, ktoré môžu mať na podnikateľské subjekty pozitívny vplyv. Dôležitá je však aj potreba zaujímať sa o aktuálne zmeny v zákone o dani z príjmov, porozumieť im a dôkladne informovať podnikateľské subjekty, aby tieto zmeny následne mohli aplikovať. Vo Francúzsku sú podmienky na umorovanie daňovej straty z hľadiska podnikateľských subjektov najlepšie spomedzi nami vybraných krajín, kedy vznikla spoločnosti za päť po sebe nasledujúcich období daňová povinnosť vo výške 1 050 EUR, zatiaľ čo spoločnosti pôsobiacej na Slovensku vznikla daňová povinnosť vo výške 1 530 EUR. V Španielsku je možnosť umorovania daňovej straty obmedzená do výšky 70 % kladného základu dane a spoločnosti pôsobiacej v Španielsku vznikla daňová povinnosť vo výške 1 380 EUR.

Vzhľadom na rast podnikateľského prostredia a konkurencieschopnosť je potrebné podporovať inovácie podnikateľských subjektov. Základným legálnym nástrojom daňovej politiky na podporu inovácií sú daňové odpisy, ktoré zohrávajú dôležitú úlohu pri optimalizácii základu dane. Pri porovnaní daňových odpisov v nami vybraných krajinách sme zaznamenali výraznejšie zmeny či už v spôsobe odpisovania alebo dĺžke odpisovania.

Na základe modelového príkladu sme komparovali výšku daňových odpisov obstaraného stroja a osobného automobilu. Rozdiely boli zaznamenané vo Francúzsku pri daňových odpisoch automobilu, kde nedochádza k odpisovaniu celkovej obstarávacej ceny, ale výška ročných odpisov závisí od produkovania CO₂. V Španielsku bola výška ročných daňových odpisov najnižšia, čo je zapríčinené dĺžkou odpisovania dlhodobého majetku, pretože pri výpočte sa využíva maximálna odpisová sadzba.

Pri porovnaní výšky vzniknutej daňovej povinnosti z príjmov právnických osôb na základe komplexného príkladu bola najnižšia daňová povinnosť u spoločnosti pôsobiacej na Slovensku. Naopak najvyššia daňová povinnosť bola zaznamenaná u spoločnosti pôsobiacej v Španielsku, pričom rozdiel medzi daňovou povinnosťou v Španielsku a Francúzsku bol nepatrný. Pri porovnaní efektívnej daňovej sadzby a nominálnej daňovej sadzby z príjmov právnických osôb vznikli rozdiely, pretože základ dane a výsledok hospodárenia sú odlišné ekonomické kategórie. V prípade Slovenska je výška efektívnej daňovej sadzby na úrovni 21,76 %, čo je v porovnaní s nominálnou daňovou sadzbou vyššie o 0,76 percentuálneho bodu. Ak je hodnota efektívnej daňovej sadzby vyššia znamená to, že daňový subjekt vykázal vyšší základ dane ako výsledok hospodárenia. Vo Francúzsku a Španielsku je efektívna daňová sadzba taktiež mierne vyššia ako nominálna daňová sadzba dane z príjmov právnických osôb. Vo Francúzsku je efektívna daňová sadzba vo výške 25,35 %. V Španielsku je efektívna daňová sadzba vo výške 25,60 %. Na základe výpočtu efektívnej daňovej sadzby môžeme teda hodnotiť, že najlepšie podmienky pre zdaňovanie príjmov právnických osôb sú práve na Slovensku.

5.2 Daňová politika v krajinách EÚ z hľadiska požiadaviek kladených na daňový systém

Definícia optimálneho daňového systému je veľmi ťažká, nakoľko je možné len priblíženie k optimálnemu daňovému systému. Závisí od toho, kto daný systém hodnotí, z pohľadu daňovníka je optimálny daňový systém taký, pri ktorom podlieha čo najnižšiemu daňovému zaťaženiu. Na druhú stranu z pohľadu štátu je optimálny daňový systém taký, ktorý zabezpečí čo najvyššie príjmy do štátneho rozpočtu. Daňový systém je teda ideálny vtedy, keď prináša pre krajinu čo najviac pozitívnych efektov a čo najmenej tých negatívnych.

Jednou zo základných požiadaviek kladených na daňový systém je zabezpečenie jeho efektívnosti. Skúmanie efektívnosti daňového systému súvisí s administratívnymi nákladmi zdanenia, so vznikom nadmerného daňového bremena, ale aj s vplyvom daňového zaťaženia na ekonomické subjekty. Princíp efektívnosti je možné skúmať aj prostredníctvom podielu daňových príjmov na HDP krajiny. Pri porovnaní pomeru príjmov dane z príjmov právnických osôb na HDP dosahuje najvyššie hodnoty Slovensko aj napriek najnižšej daňovej sadzbe z príjmov právnických osôb. Druhou požiadavkou kladenou na daňový systém je zabezpečenie jeho spravodlivosti. Práve selektívne daňové stimuly môžu narušovať tento princíp, pretože zvyhodňujú určitú skupinu daňovníkov alebo určité oblasti. Vo všetkých troch nami vybraných krajinách je možnosť využitia zníženej daňovej sadzby na podporu mikrodaňovníkov. Vo Francúzsku a v Španielsku sa zvyhodňujú oblasti regionálneho rozvoja, kde je taktiež znížená daňová sadzba z príjmov právnických osôb, na Slovensku takýto typ daňového stimulu abstrahuje. Treťou dôležitou požiadavkou je jednoduchosť daňového systému. Jednoduchý daňový systém súvisí s ľahkým dodržiavaním zákonov, naopak v prípade komplikovaného daňového systému s množstvom výnimiek vzniká možnosť vyhýbaniu sa daňovej povinnosti. S jednoduchosťou daňového systému súvisí tiež jeho novelizácia, napríklad v rámci umorovania daňovej straty na Slovensku boli zaznamenané časté zmeny, zmeny vo výške odpočtu výdavkov na výskum a vývoj, čo hodnotíme negatívne. Ďalšou požiadavkou je administratívna jednoduchosť daňového systému, ktorá vplyva na podnikateľské subjekty, napríklad pri využívaní daňových stimulov. V prípade, ak by bol odpočet výdavkov na výskum a vývoj administratívne náročný, podnikateľské subjekty by znižovali záujem o využitie tohto daňového stimulu, no naopak vo všetkých troch nami vybraných krajinách bol zaznamenaný nárast záujmu o odpočet výdavkov na výskum a vývoj zo strany podnikateľských subjektov.

Zhodnotiť krajiny z hľadiska vplyvu daňovej politiky v oblasti uplatňovania dôchodkových daní na podnikateľské subjekty a podnikateľské prostredie je veľmi zložitú. Doing business index, ktorý je vytváraný Svetovou bankou hodnotí jednotlivé štáty z pohľadu priaznivých podmienok pre podnikanie. Jedným z kritérií hodnotenia je platenie daní, kde najvyššia možná hodnota je vo výške 100. Spomedzi nami vybraných krajín a posledných dostupných údajov z roku 2020 dosahuje najlepšie hodnoty Španielsko vo výške 84,7, druhou krajinou je Slovensko s hodnotou 80,6 a Francúzsko dosahuje najhoršie hodnoty vo výške 79,2. Pri porovnaní indexu daňovej konkurencieschopnosti za rok 2021 dosahuje najvyššie skóre vo výške 69,3 Slovensko, v Španielsku je skóre vo výške 57,1 a najhoršia hodnota indexu daňovej konkurencieschopnosti je vo Francúzsku vo výške 48,7.

Zdanenie príjmov právnických osôb má v každej nami vybranej krajine EÚ určité výhody a nevýhody. V prípade Slovenska je výhodou výška daňovej sadzby z príjmov právnických osôb, ktorá je spomedzi nami vybraných krajín najnižšia. Ďalšou výhodou je výška odpočtu výdavkov na výskum a vývoj. Nevýhodou zdaňovania príjmov právnických osôb na Slovensku sme zaznamenali pri daňovo uznateľných a neuznateľných položkách, zatiaľ čo niektoré daňové položky boli vo Francúzsku a Španielsku daňovo uznateľné na Slovensku boli daňovo neuznateľné alebo uznateľné len v obmedzenej miere. V prípade Francúzska je výhodou daňová sadzba z príjmov právnických osôb, ktorá zaznamenala v posledných rokoch výrazný pokles, taktiež množstvo daňových stimulov, ktoré slúžia predovšetkým na podporu výskumu a vývoja, nie však v dostatočnej výške v porovnaní so Slovenskom, podporu inovatívnych podnikov a regionálnych oblastí. Nevýhodou zdaňovania príjmov právnických osôb vo Francúzsku je platenie sociálneho príspevku vo výške 3,3 % .V Španielsku je výška daňovej sadzby z príjmov právnických osôb rovnaká ako vo Francúzsku, a takisto ponúka daňové stimuly, ktoré sú zamerané na výskum a vývoj, podporu zamestnanosti a podporu regionálnych oblastí. Nevýhodou je výška odpočtu výdavkov na výskum a vývoj, ktorá je najnižšia spomedzi nami vybraných krajín.

Ako sme mohli vidieť, síce sa daň z príjmov právnických osôb v jednotlivých krajinách líši, požiadavky sú rovnaké. Medzi dôležité faktory, ktoré ovplyvňujú podnikateľské prostredie zaraďujeme kvalitu daňovej legislatívy, jej zrozumiteľnosť, transparentnosť, frekvenciu zmien daňových zákonov, ciele poskytovaných daňových stimulov, ktorými môže byť, napríklad podpora výskumu a vývoja, podpora zamestnanosti, daňové úľavy či zameranie sa na konkrétne skupiny daňovníkov, napríklad malé podniky.

Záver

Daňová politika štátov Európskej únie vychádza zo spoločných princípov, no napriek tomu daňové systémy jednotlivých krajín majú mnoho odlišných znakov. Na základe uplatňovania princípu daňovej suverenity sa líši aj zdanenie príjmov právnických osôb v členských krajinách EÚ, či už výškou daňovej sadzby, daňovo uznateľnými nákladmi alebo poskytovanými daňovými stimulmi. Vo všeobecnosti sa daňová politika odvíja od hospodárskej politiky danej krajiny. V prípade reštriktívnej daňovej politiky dochádza k vyššiemu daňovému zaťaženiu jednotlivých subjektov, znižovaniu nezdaniateľného minima a k obmedzeniu využívaniu daňových úľav. V prípade expanzívnej hospodárskej politiky dochádza k znižovaniu daňového zaťaženia ekonomických subjektov. Daňová politika uplatňovaná v jednotlivých krajinách by mala byť predovšetkým stimulačná, teda taká, ktorá podporuje rozvoj hospodárstva a podnikateľskú aktivitu.

Daň z príjmov právnických osôb predstavuje dynamickú oblasť ekonomiky a súčasne komplexnú daňovú problematiku. Optimalizácia daňového zaťaženia právnických osôb súvisí s viacerými predovšetkým dlhodobými rozhodnutiami týkajúcimi sa napríklad výberu vhodnej právnej formy podnikania, výberu daňového domicilu, rozhodnutiami súvisiacimi s daňovou politikou, metódami odpisovania obstaraného dlhodobého majetku, a podobne. Dôležitú súčasť podnikateľského prostredia tvorí práve daňový systém danej krajiny, ktorý by mal byť efektívny, spravodlivý, jednoduchý a transparentný, aby vytváral priaznivé podmienky pre podnikateľské subjekty.

Zoznam použitej literatúry

1. BUJŇÁKOVÁ, Mária. *Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ*. 1. vyd. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015. 408 s. ISBN 978-80-8152-246-8
2. Daňové zákony 2021 SR XXL Profi. 1. vyd. Bratislava: DonauMedia, 2021. s. 16. ISBN 978-80-8183-136-2
3. KUŠNÍROVÁ, Jana. *Právnické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike zbierka riešených a neriešených príkladov*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. 122 s. ISBN 978-80-7598-256-8
4. KUŠNÍROVÁ, Jana. *Teoretické a praktické aspekty zdanenia právnických osôb v Slovenskej republike*. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s.35. ISBN 978-80-7552-490-4
5. LENARTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. 1. vyd. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2009. s. 266 ISBN 978-80-225-2720-0
6. LÉNARTOVÁ, Gizela. *Daňové systémy*. 1. vyd. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2015. 299 s. ISBN 978-80-225-4029-2
7. NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Európskej únii*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3
8. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 319 s. ISBN 978-80-73578-695-0
9. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6
10. Poradca 2022/9-10
11. SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo daňová teória a politika I*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. 360 s. ISBN 978-80-7598-107-3
12. SCHULTZOVÁ, Anna a kol. *Daňovníctvo*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2021. 399 s. ISBN 978-80-7552-509-3
13. SCHULTZOVÁ, Anna. *Daňové systémy štátov Európskej únie*. 3.vyd. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2018. 194 s. ISBN 978-80-225-4505-1
14. SIVÁK, Rudolf a kol. *Financie*. 1. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2015.460 s. ISBN 978-80-8168-232-2
15. SIVÁK, Rudolf a kol. *Financie*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2019. 436s. ISBN 978-80-7598-533-0

16. ŠIROKÝ, Ján. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. 384s. ISBN 978-80-7502-274-5
17. ŠUBERTOVIČ, Elena. *Podnikateľské prostredie v Európskej únii*. 1. vyd. Bratislava: KARTPRINT, 2014. s. 102. ISBN 978-80-89553-24-2
18. USHAKOV, Denis. *Global Trends of Modernization in Budgeting and Finance*. 1.vyd. USA: IGI Global, 2019. 351 s. ISBN 978-15-2257-761-4
19. ZUBALOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi daňová teória a politika II*. 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2012. 196 s. ISBN 978-80-8078-487-4

Články z tlačeneho zborníka a monografie:

1. KUDLOVÁ, Zuzana. – DUGAS, Jaroslav. *Analýza daňových stimulov v daňových systémoch vo svete. In: Financie, účtovníctvo, dane 2018 a ich právne aspekty so zameraním na súčasné problémy*. Košice: Katedra finančného riadenia podniku, 2018. 6 s. ISBN 978-80-225-4585-3
2. VAVROVÁ, Katarína – BIKÁR, Miloš. *Daňové stimuly ako behaviorálny efekt pri motivácii podnikov. In: Aktuálne problémy podnikovej sféry 2018*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM. 2018. 10 s. ISBN 978-80-225-4536-5

Články v elektronických časopisoch, zborníkoch a iné príspevky:

1. ČERVENÁ, Karolína - ČAKOCI, Karin – OLEXOVÁ, Cecília. *Taxation in the Slovak Republic, within the Context of EU Membership*. In *Ekonomické rozhľady: vedecký časopis Ekonomickej univerzity v Bratislave*. Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislave, 2021. 32-33 s. ISSN 0323-262X
2. ĎURINOVÁ, Ivona. *Stimulácia podnikateľských subjektov prostredníctvom daňového odpisovania majetku*. In *Ekonomika, financie a manažment - 2020*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM. 2020. s. 147. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://fpm.euba.sk/www_write/files/veda-vyskum/zborniky-fakultne/ZVP_FPM_2020.pdf
3. KUŠNÍROVÁ, Jana. *Challenges to a corporate taxation in selected countries. FINANCE AND RISK vol. 1 (2014)*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2014. 318 s. ISBN 978-80-225-3991-3

4. LÉNÁRTOVÁ, Gizela. *Model spoločného základu dane nadnárodných korporácií v EÚ*, 2016. s. 291. In *Ekonomika, financie a manažment podniku X*. Vydavateľstvo E 2016. ISBN 978-80-225-4279-1
5. VALENDUC, Christian. *Corporate income tax in the EU, the Common Consolidated corporate tax base (CCCTB) and beyond: is it the right way to go?* Brusel : ETUI aisbl, 2018. s. 7. ISSN 1994-4454

Zákony:

1. Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník
2. Zákon č. 595/2003 Z.z. zákon o dani z príjmov
3. Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades
4. Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades
5. Code général des impôts, Chapitre II: Impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales.

Internetové zdroje:

1. ¿Qué gastos no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades? [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.jda.es/que-gastos-no-son-deducibles-en-el-impuesto-sobre-sociedades/> [cit. 18.12.2021]
2. ANDRÉ, Mathias – GUILLOT, Malka. 1914 – 2014: One hundred years of income tax in France. Institut des Politiques Publiques, 2014. 7.s. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.ipp.eu/wp-content/uploads/2014/09/n12-notesIPP-july2014.pdf> [cit. 6.11.2021]
3. ASAI, Ryuta. Qu 'est-ce qu 'un amortissement fiscal? [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.legalstart.fr/> [cit. 19.12.2021]
4. *Base imponible*. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.wolterskluwer.es/> [cit. 10.12.2021]
5. BHAUMIK, Gayatri. Corporate tax in Spain. 2021. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.expatica.com/es/finance/taxes/corporate-tax-spain-163615/> [cit. 10.12.2021]
6. Business taxation for the 21st century. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://joint-research-centre.ec.europa.eu/corporate-tax-policy/business-taxation-21st-century_en [cit. 10.04.2022]

7. Canary Islands Special Zone. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.lowtax.net/information/spain/spain-canary-islands-special-zone.html> [cit. 02.02.2022]
8. Caso práctico: libertad de amortización: implicaciones contables y fiscales. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.iberley.es/practicos/caso-practico-libertad-amortizacion-implicaciones-contables-fiscales-92343> [cit. 06.03.2022]
9. CERIONI, Luca. The european commission proposal for a 3 % „call rate“ as a new suggestion for a EUCIT: An assessment against the criteria for a fair taxation. In *EC Tax Review*, 2018. s. 237. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://kluwerlawonline.com/> [cit. 14.12.2021]
10. CIR- Crédit d'impôt recherche. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://bpifrance-creation.fr/encyclopedie/aides-a-creation-a-reprise-dentreprise/aides-a-linnovation/cir-credit-dimpot-recherche> [cit. 23.02.2022]
11. COBHAM, A. – JANSKÝ, P. – JONES, CH. – TEMOURI, Y. *An Evaluation of the Effects of the European Commission 's proposals for the Common Consolidated Corporate Tax Base*. 2021. s. 30-31. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://unctad.org/> . [cit. 3.12.2021]
12. Conceptos básicos del impuesto sobre sociedades. [elektronický zdroj]. Dostupný na: http://www.madrid.org/cs/StaticFiles/Emprendedores/GuiaEmprendedor/tema2/F07_2.1_IMPUESTO_SOCIEDADES.pdf
13. Contribution sociale Impôt Société (IS) 3,3 %. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.legifiscal.fr/reperes-fiscaux/contribution-sociale-impot-societe-is-33-2020.html> [cit. 19.12.2021]
14. Corporate – Income determination. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/income-determination> [cit. 17.02.2022]
15. Corporate – Other issues. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/other-issues> [cit. 20.1.2022]
16. Deducción por actividades de Investigación y Desarrollo (art. 35.1. LIS). [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2020/capitulo-16-deducciones-generales-cuota/deducciones-incentivos-estimulos-estimacion-directa/regimen-general-regimenes-especiales-deducciones/regimen-general-deducciones/articulo-35-lis/deducccion-actividades-investigacion-desarrollo.html> [cit. 25.02.2022]

17. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/impuesto-sobre-sociedades/campana-sociedades/cuestiones-tener-cuenta-liquidacion-impuesto-2020/deduccion-inversiones-producciones-cinematograficas.html> [cit. 06.03.2022]
18. Deducción por creación de empleo. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Inicio.aspx> [cit. 05.03.2022]
19. ELENA, Q. Ignacio. – MESTRE, M. Eva. *Corporate – Taxes on corporate income*. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.pwc.es/> [cit. 27.01.2022].
20. Entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (IS). [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.impots.gouv.fr/portail/professionnel/imposition-des-resultats>. [cit. 12.12.2021]
21. Expenses deductible or not from the tax return of a company. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F31973?lang=en> [cit. 19.12.2021]
22. Gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.iberley.es/temas/gastos-no-deducibles-i-sociedades-30701> [cit. 18.12.2021]
23. GINÉS, Paula. La deducibilidad de los gastos en publicidad. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://declarando.es/gastos-deducibles-autonomos/publicidad> [cit. 18.12.2021]
24. GÓMEZ P. Raquel. *The evolving role of the corporate income tax in Spain*. 2006. 46 s. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0605.pdf> [cit. 13.11.2021]
25. Guide to business in Spain 2021. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://www.guidetobusinessinspain.com/wp-content/uploads/2021/07/CHAP-3_GuidetobusinessinSpain_INVESTINSPAIN.pdf [cit. 18.02.2022]
26. Guide to Micro-Entrepreneur Business in France. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.french-property.com/guides/france/business/micro-entrepreneur/tax-social-insurance-payment> [19.12.2021]
27. HORST, Albert. – BETTENDORF, Leon. – ROJAS ROMAGOSA, Hugo. Will corporate tax consolidation improve efficiency in the EU? [elektronický zdroj]. 2007. Dostupný na: <https://www.ssrn.com/index.cfm/en/> [cit. 14.12.2021]
28. <https://data.oecd.org/>
29. https://ec.europa.eu/taxation_customs/index_sk

30. <https://sede.agenciatributaria.gob.es/> [cit. 04.03.2022]
31. <https://tradingeconomics.com/>
32. <https://www.crif.sk/> [cit. 04.03.2022]
33. Impôt sur les sociétés: taux et calcul de l'IS. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/impot-sur-les-societes-taux-et-calcul-de-lis/> [cit. 07.11.2021]
34. Impuesto sobre Sociedades en Navarra. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.iberley.es/temas/impuesto-sobre-sociedades-navarra-i-sociedades-26231> [cit. 02.02.2022]
35. Informovanie o dani z príjmov právnických osôb. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-prijmov/pravnicke-osoby/informovanie-dan-prijem-po> [cit. 05.02.2022]
36. KIM, Lisa. *G-20 Leaders Back 15 % Minimum Corporate Tax Deal*. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.forbes.com/?sh=27df9dd22254> [cit. 12.2.2022]
37. L'amortissement pour dépréciation des immobilisations: amortissement comptable. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.l-expert-comptable.com/a/37091-l-amortissement.html> [cit. 14.12.2021]
38. L'imposition des dividendes des associés personnes physiques. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/imposition-des-dividendes/> [cit. 20.12.2021]
39. Le crédit d'impôt recherche (CIR) en 2019 (données provisoires) [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://www.enseignementsup-recherche.gouv.fr/sites/default/files/content_migration/document/CIR2019prov_en_ligne_1417001.pdf?_x_tr_sl=fr&_x_tr_tl=sk&_x_tr_hl=sk&_x_tr_pto=op,sc [cit. 24.02.2022]
40. Le dispositif de suramortissement numérique. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.impots.gouv.fr/actualite/le-dispositif-de-suramortissement-numerique>. [cit. 21.02.2022]
41. Le média de référence pour les entrepreneurs. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.lecoindesentrepreneurs.fr/> [cit. 18.12.2021]
42. List of European countries by GDP. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://statisticstimes.com/economy/european-countries-by-gdp.php> [cit. 03.02.2022]

43. Marie-Laure, BOUCHET. Voiture de société: quel traitement fiscal? [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.expert-comptable-tpe.fr/articles/voiture-de-societe-traitement-fiscal/> [cit. 23.03.2021]
44. Minimum corporate taxation. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/minimum-corporate-taxation_en [cit. 12.2.2022]
45. Nicoleta, MIHĂILĂ. About common consolidated corporate tax base and its possible effects on EU member states. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=741398> [cit. 12.04.2022]
46. Nová možnosť daňovej úspory pri významných investíciách s konceptom Industry 4.0. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www2.deloitte.com/sk/sk/pages/podpora-investicii/Articles/nova-moznost-danovej-uspory-pri-vyznamnych-investiciach-s-konceptom-industry-4-0.html> [cit. 21.03.2022]
47. NUSSBAUMOVÁ, Sandra. L'impôt sur les sociétés (IS): tout savoir. [elektronický dokument]. 2021. Dostupný na: <https://www.legalstart.fr/> [cit. 12.12.2021]
48. Proposals for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base and Common Consolidated Corporate Tax Base. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-11/swd_2016_342_en.pdf [cit. 21.03.2022]
49. Régimen de estimación directa. Modalidad normal y modalidad simplificada. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/Ayuda/18Presentacion/100/7_5_2.shtml [cit. 10.12.2021]
50. SCHMIDT, Sandra. *Les taux d'impôt sur les sociétés en 2022: 25 % et 15 %*. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.compta-online.com/> [cit. 17.01.2022].
51. SME definition. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://ec.europa.eu/growth/smes/sme-definition_sk [cit. 21.02.2022]
52. Statutory Corporate Income Tax Rates. [elektronický zdroj]. Dostupný na: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT [cit. 12.02.2022]
53. The French tax system is innovation – and investment friendly. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://www.impots.gouv.fr/international-prof.essionnel/tax-incentives> [cit. 21.02.2022]
54. What French Tech does for start-ups. [elektronický zdroj]. Dostupný na: <https://lafrenchtech.com/en/how-france-helps-startups/> [cit. 23.02.2022]