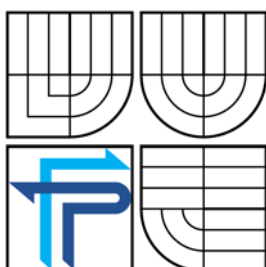


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY (UE)

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF ECONOMICS

SROVNÁNÍ PODMÍNEK PODNIKÁNÍ V ZEMÍCH EU **- ČR, SR, LOTYŠSKO**

COMPARISON OF BUSINESS CONDITIONS IN EU COUNTRIES - CZECH REPUBLIC,
SLOVAKIA AND LATVIA

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. JANA JUŘENČÁKOVÁ

VEDOUcí PRÁCE
SUPERVISOR

doc. Ing. ALENA KOČMANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2007

LICENČNÍ SMLOUVA POSKYTOVANÁ K VÝKONU PRÁVA UŽÍT ŠKOLNÍ DÍLO

uzavřená mezi smluvními stranami:

1. Pan/paní

Jméno a příjmení: Bc. Jana Juřenčáková
Bytem: Palackého třída 2659/166, 612 00 Brno
Narozen/a (datum a místo): 13.července 1983 ve Zlíně
(dále jen „autor“)

a

2. Vysoké učení technické v Brně

Fakulta podnikatelská
se sídlem Kolejní 2906/4, 612 00, Brno
jejímž jménem jedná na základě písemného pověření děkanem fakulty:
doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D., ředitelka Ústavu ekonomiky
(dále jen „nabyvatel“)

Čl. 1 Specifikace školního díla

1. Předmětem této smlouvy je vysokoškolská kvalifikační práce (VŠKP):

- disertační práce
- diplomová práce
- bakalářská práce
- jiná práce, jejíž druh je specifikován jako

.....
(dále jen VŠKP nebo dílo)

Název VŠKP:	Srovnání podnikání v zemích EU: ČR, SR, Lotyšsko
Vedoucí/ školitel VŠKP:	Doc. Ing. Alena Kocmanová Ph.D.
Ústav:	Ekonomiky
Datum obhajoby VŠKP:	Červen 2007

VŠKP odevzdal autor nabyvateli v*:

- tištěné formě – počet exemplářů: 1ks
- elektronické formě – počet exemplářů: 1ks

* hodící se zaškrtněte

2. Autor prohlašuje, že vytvořil samostatnou vlastní tvůrčí činností dílo shora popsané a specifikované. Autor dále prohlašuje, že při zpracovávání díla se sám nedostal do rozporu s autorským zákonem a předpisy souvisejícími a že je dílo dílem původním.
3. Dílo je chráněno jako dílo dle autorského zákona v platném znění.
4. Autor potvrzuje, že listinná a elektronická verze díla je identická.

Článek 2

Udělení licenčního oprávnění

1. Autor touto smlouvou poskytuje nabyvateli oprávnění (licenci) k výkonu práva uvedené dílo nevýdělečně užít, archivovat a zpřístupnit ke studijním, výukovým a výzkumným účelům včetně pořizování výpisů, opisů a rozmnoženin.
2. Licence je poskytována celosvětově, pro celou dobu trvání autorských a majetkových práv k dílu.
3. Autor souhlasí se zveřejněním díla v databázi přístupné v mezinárodní síti
 - ihned po uzavření této smlouvy
 - 1 rok po uzavření této smlouvy
 - 3 roky po uzavření této smlouvy
 - 5 let po uzavření této smlouvy
 - 10 let po uzavření této smlouvy(z důvodu utajení v něm obsažených informací)
4. Nevýdělečné zveřejňování díla nabyvatelem v souladu s ustanovením § 47b zákona č. 111/ 1998 Sb., v platném znění, nevyžaduje licenci a nabyvatel je k němu povinen a oprávněn ze zákona.

Článek 3

Závěrečná ustanovení

1. Smlouva je sepsána ve třech vyhotoveních s platností originálu, přičemž po jednom vyhotovení obdrží autor a nabyvatel, další vyhotovení je vloženo do VŠKP.
2. Vztahy mezi smluvními stranami vzniklé a neupravené touto smlouvou se řídí autorským zákonem, občanským zákoníkem, vysokoškolským zákonem, zákonem o archivnictví, v platném znění a popř. dalšími právními předpisy.
3. Licenční smlouva byla uzavřena na základě svobodné a pravé vůle smluvních stran, s plným porozuměním jejímu textu i důsledkům, nikoliv v tísní a za nápadně nevýhodných podmínek.
4. Licenční smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu oběma smluvními stranami.

V Brně dne:

.....
Nabyvatel

.....
Autor

Anotace

Diplomová práce se zabývá srovnáním současného stavu podnikání právnických osob v České republice, na Slovensku a v Lotyšsku, z hlediska zásadních ekonomických aspektů, zákona o dani z příjmů, zákona o dani z přidané hodnoty, živnostenského zákona, zákoníku práce a obchodního zákoníku. Na základě zjištěných skutečností obsahuje návrh založení společnosti s ručením omezeným v České republice, na Slovensku a v Lotyšsku.

Annotation

This master's thesis deals with the juxtaposition of current situation in a business conditions for corporations in the Czech Republic, Slovakia and Latvia from the viewpoint of principle economical aspects and of statute income tax, statute of value added tax, the trades licensing act, workscodex and businesscodex. On the basis of findings, the work includes proposal for floatation of limited liability company in Czech Republic, Slovakia and Latvia.

Klíčové slova

Daň z příjmů právnických osob, daňové zatížení v Evropské unii, rovná daň, obchodní společnosti, společnost s ručením omezeným, podnikání, Česká republika, Slovensko, Lotyšsko

Keywords

Corporate income tax, tax burgen in the European Union, flat tax, partnership, limited liability company, enterprise, Czech republic, Slovakia, Latvia

Bibliografická citace mé práce:

JUŘENČÁKOVÁ, J. *Srovnání podmínek podnikání v zemích EU - ČR, SR, Lotyšsko*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2007. 100 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorské právo (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb. O právu autorském a o právech souvisejících a právem autorským).

V Brně, dne 20. května 2007

.....

podpis

Poděkování

Ráda bych na tomto místě poděkovala Doc. Ing. Aleně Kocmanové Ph.D. a professor Natalja Lace, Dr.oec. za cenné rady, které mi pomohly při zpracování diplomové práce.

OBSAH

OBSAH	7
ÚVOD	12
1 CÍL A METODY DIPLOMOVÉ PRÁCE	13
2 TEORETICKÉ POZNATKY Z LITERATURY K DANÉ PROBLEMATICE	14
2.1. STRUČNÝ POPIS ČR, SR A LOTYŠSKA	14
2.2. FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ PODNIKÁNÍ	15
2.3. DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB PODLE ČESKÉHO, SLOVENSKÉHO A LOTYŠSKÉHO ZÁKONA	15
2.3.1. <i>Poplatníci daně z příjmů právnických osob</i>	16
2.3.2. <i>Co je předmětem daně z příjmů</i>	17
2.3.3. <i>Co není předmětem daně z příjmů</i>	18
2.3.4. <i>Osvobození od daně z příjmů</i>	19
2.3.5. <i>Základ daně z příjmů právnických osob</i>	20
2.3.6. <i>Sazba daně z příjmů daně z příjmů PO</i>	23
2.3.7. <i>Daňová ztráta a odčitatelné položky od základu daně</i>	23
2.3.8. <i>Odpočet darů</i>	24
2.3.9. <i>Slevy na dani</i>	24
2.3.10. <i>Zdanění příjmů ze zisku</i>	25
2.3.11. <i>Zálohy na daň z příjmů a zálohové období</i>	25
2.3.12. <i>Daňové přiznání</i>	26
2.4. DAŇOVÉ ODPISOVÁNÍ V ČR, SR A LOTYŠSKU	27
2.4.1. <i>Vymezení majetku pro daňové odpisy</i>	27
2.4.2. <i>Metody daňového odpisování</i>	28
2.5. DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY V ČR, SR A LOTYŠSKU	31
2.5.1. <i>Zdanitelné plnění a sazba daně</i>	31
2.5.2. <i>Registrace k DPH</i>	32
2.5.3. <i>Platba daně</i>	32
2.5.4. <i>Plátce a poplatník DPH</i>	33
2.5.5. <i>Přiznání k DPH</i>	33
2.6. ŽIVNOSTENSKÝ ZÁKON V ČR, SR A LOTYŠSKU	33
2.6.1. <i>Druhy živností</i>	34
2.7. OBCHODNÍ ZÁKONÍK V ČR, SR A LOTYŠSKU	34
2.7.1. <i>Obchodní společnosti</i>	34
2.7.2. <i>Podnikání zahraničních osob</i>	35
2.7.3. <i>Založení obchodní společnosti</i>	35
2.7.4. <i>Základní kapitál</i>	36
2.7.5. <i>Vklad společníka</i>	37
2.7.6. <i>Vznik společnosti</i>	37
2.8. EVROPSKÁ SPOLEČNOST	38

2.9.	ZÁKONÍK PRÁCE V ČR, SR A V LOTYŠSKU	38
2.9.1.	<i>Zaměstnavatel</i>	38
2.9.2.	<i>Pracovní poměr</i>	39
2.9.3.	<i>Pracovní doba</i>	39
3	ANALÝZA SOUČASNÝCH PODMÍNEK PODNIKÁNÍ VE SPOL. S.R.O.	
	V ČR, SR A V LOTYŠSKU	40
3.1.	VHODNOST ZEMĚ PRO PODNIKÁNÍ.....	40
3.2.	POČET S. R. O. V ČR, SR A V LOTYŠSKU	42
3.3.	Hlavní rozdíly S. R. O. v ČR, SR a v Lotyšsku	43
3.3.1.	<i>Výhody společnosti s ručením omezeným v ČR, SR a v Lotyšsku</i>	45
3.3.2.	<i>Nevýhody společnosti s ručením omezeným v ČR, SR a v Lotyšsku</i>	46
3.4.	PRACOVNÍ POVOLENÍ A POVOLENÍ K POBYTU	46
3.5.	UZNÁVÁNÍ KVALIFIKACÍ.....	47
3.6.	NÁKLADY NA ŽIVNOST A KONCESI	47
3.7.	SROVNÁNÍ DAŇOVÉ KVÓTY.....	48
3.8.	DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ Z HLEDISKA DANĚ Z PŘÍJMŮ	48
3.9.	DAŇOVÉ ODPISOVÁNÍ HMOTNÉHO A NEHMOTNÉHO MAJETKU	50
3.10.	MOŽNOSTI EXTERNÍHO FINANCOVÁNÍ.....	55
3.11.	DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ Z HLEDISKA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY	56
3.12.	SROVNÁNÍ MZDOVÝCH NÁKLADŮ NA ZAMĚSTNANCE	58
3.13.	ODVODY ZA ZAMĚSTNANCE	59
3.14.	SOUHRNNÉ ZHODNOCENÍ PODMÍNEK PODNIKÁNÍ V ČR, SR A V LOTYŠSKU	60
3.15.	NÁVRH NA ZJEDNODUŠENÍ DAŇOVÉHO SYSTÉMU V ČR	62
4	ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI S.R.O V ČR NEBO V SR NEBO	
	V LOTYŠSKU.....	65
4.1.	POSTUP ZALOŽENÍ SPOLEČNOST A DOBA TRVÁNÍ JEDNOTLIVÝCH ÚKONŮ V ČR	
	A SR	65
4.1.1.	<i>Kroky před založením společnosti</i>	65
4.1.2.	<i>Založení společnosti</i>	65
4.1.3.	<i>Povinnosti po vzniku společnosti</i>	66
4.2.	POSTUP ZALOŽENÍ SPOLEČNOST A DOBA TRVÁNÍ JEDNOTLIVÝCH ÚKONŮ	
	V LOTYŠSKU	66
4.2.1.	<i>Kroky před založením společnosti</i>	67
4.2.2.	<i>Založení společnosti</i>	67
4.2.3.	<i>Povinnosti po vzniku společnosti</i>	68
4.3.	SHRNUTÍ ROZDÍLŮ V ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI S.R.O. V ČR, SR A V LOTYŠSKU	68

4.4.	POROVNÁNÍ VÝŠE DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČR, SR A V LOTYŠSKU NA MODELOVÉM PŘÍKLADĚ.....	69
4.4.1.	<i>Varianta bez uplatnění odpočtů a slev na dani</i>	69
4.4.2.	<i>Varianta s uplatněním odpočtů a slev na dani</i>	70
4.4.3.	<i>Varianta s vysokým základem daně</i>	73
4.5.	DAŇOVÉ ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU NA MODELOVÉM PŘÍKLADĚ	74
4.6.	FINANCOVÁNÍ POMOCÍ FINANČNÍHO LEASINGU NA MODELOVÉM PŘÍKLADĚ.....	79
4.7.	DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ Z POHLEDU DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY NA MODELOVÉM PŘÍKLADĚ.....	80
4.8.	ODVODY ZA ZAMĚSTNANCE Z POHLEDU ZAMĚSTNAVATELE NA MODELOVÉM PŘÍKLADĚ.....	81
4.9.	SOUHRNNÉ ZHODNOCENÍ MODELOVÝCH PŘÍKLADŮ	82
	ZÁVĚR	83
	LITERATURA A POUŽITÉ ZDROJE.....	85
	SEZNAM GRAFŮ, OBRÁZKŮ A TABULEK	88
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	89
	SEZNAM PŘÍLOH.....	90

Úvod

Při rozhodování podnikatele, ve které zemi začít podnikat nebo kam přesunout svoji společnost, musí zohlednit nesčetné množství faktorů jednotlivých států. Podle mého názoru nejzásadnějšími faktory, které ovlivňují rozhodování o podnikání, jsou především daňové a ekonomické aspekty země, náklady na pracovní sílu, pravidla pro uznávání kvalifikací, ale také i administrativní náročnost a doba založení společnosti.

Od 1. 1. 2006 došlo v České republice k účinnosti novely zákona o daních z příjmů č. 109/2006 Sb., zatímco od 1. 1. 2004 vstoupil na Slovensku v platnost zcela nový zákon o daních z příjmů č. 595/2003 Zb. Obdobně jako na Slovensku byl v Lotyšsku k 1. 1. 2004 přijat nový zákon o dani z příjmů. Nový slovenský i lotyšský zákon byl oproti českým novelám zákona zcela přepracován, zpřehledněn a zestručněn. K nejpodstatnějším změnám v obou státech patří zavedení jednotné daně z příjmů. Na Slovensku ve výši 19 %, jak pro fyzické osoby, tak i pro právnické osoby a v Lotyšsku ve výši 15 % pro právnické osoby a sazbu 25 % pro fyzické osoby. Tato forma daně se nazývá „plošnou“ nebo „rovnou“ daní. Zásadní rozdíl mezi výše zmiňovanými státy se projevuje v sazbách daně z příjmů, která v České republice činí 24 %, což je o 5 % vyšší sazba daně než na Slovensku a o 9 % než v Lotyšsku. V jednotlivých zemích se liší i výše daně z přidané hodnoty, jejíž základní sazba je v Česku i Slovensku 19 % a v Lotyšsku 18 %. Slovenská sazba daně z příjmů byla prvním impulsem, který přinutil české podnikatele začít přemýšlet o převedení nebo založení nové obchodní společnosti v sousedním Slovensku. Lotyšsko je sice od České republiky vzdáleno cca 1250 km, ale jeho hlavním pozitivem je také nízká sazba daně z příjmů, nejrychlejší hospodářský růst v pořadí druhý v Evropě a nízké náklady na pracovní sílu, čímž se Lotyšsko stává pro podnikatele velmi lukrativním místem pro začátek nebo rozvoj svého podnikání.

Dalším pozitivním kritériem pro Lotyšsko je zrušení dědické a darovací daně. Na Slovensku je to navíc neexistence daně z převodu nemovitostí. Ze zjištěných poznatků předpokládám, že podnikání na Slovensku nebo v Lotyšsku je výhodnější než v České republice.

1 Cíl a metody diplomové práce

Hlavním cílem diplomové práce je analýza podnikatelského prostředí a podmínek pro podnikání především z hlediska zákona o dani z příjmů právnických osob, zákona o dani z přidané hodnoty, obchodního zákoníku, živnostenského zákona a zákoníku práce ve vybraných zemích Evropské unie: Česká republika, Slovenská republika a Lotyšsko.

Ke splnění hlavního cíle je nutné splnit dílčí cíle:

- Provést rešerši literatury vztahující se k dané tématice.
- Analyzovat současné podmínky pro podnikání v České republice, Slovenské republice a v Lotyšsku.
- Navrhnout optimalizaci nebo zjednodušení daní z příjmů právnických osob.
- Vyhodnotit optimálnost založení obchodní společnosti s ručením omezeným v ČR, v SR nebo v Lotyšsku.
- Vyčíslit důležité aspekty na modelových příkladech.
- Formulovat závěry plynoucí z analýzy současných podmínek pro podnikání.

Při zpracování byly použity objektivní teoretické metody obecně používané kvantitativního charakteru. Postup analýzy byl následující :

- Rozklad jevu na základní prvky.
- Vyčlenění rozhodujících činitelů.
- Vytipování podmínek umožňujících, aby se projevíly rozhodující vlivy na zkoumaný jev.
- Kvantitativní vyjádření.

V diplomové práci byly dále používány metody porovnávání.

Práce je určena pro fyzické i právnické osoby, které zvažují, zda začít podnikat v České republice nebo na Slovensku, nebo přesunout stávající obchodní společnost na Slovensko s porovnáním podmínek pro podnikání v Lotyšsku.

2 Teoretické poznatky z literatury k dané problematice

2.1. Stručný popis ČR, SR a Lotyšska

Česká republika

Rozloha: 78 886 km² (114. na světě)

Počet obyvatel: 10 287 189

Hlavní město: Praha

Měna: koruna česká (CZK)

Možnosti trhu: Mezi důležitá odvětví průmyslu patří hutnictví, strojírenství, textilní průmysl, potravinářský průmysl, elektroprůmysl a výroba dopravních prostředků. Nejdynamičtěji se rozvíjejícím odvětvím je stavebnictví.



Slovenská republika

Rozloha: 48 845 km² (126. na světě)

Počet obyvatel: 5 422 366

Hlavní město: Bratislava

Měna: Slovenská koruna (SK)

Možnosti trhu: Za nosné odvětví se považuje automobilový průmysl. Z průmyslové výroby je dalším významným odvětvím petrochemický průmysl, výroba kovů a kovových výrobků, dřevozpracující průmysl. Stavebnictví, zemědělství a služby v cestovním ruchu patří mezi samostatná rostoucí odvětví.



Lotyšsko (Latvijas republika)

Rozloha: 64 589 km² (121. na světě)

Počet obyvatel: 2 302 700

Hlavní město: Riga

Měna: lat (LVL)

Možnosti trhu: Nejdůležitější odvětví průmyslu je chemický a farmaceutický průmysl, textilní průmysl, kovovýroba, zpracování kovů a dřeva, stavebnictví, zemědělská výroba, rybolov. Vedoucími sektory ve službách je bankovníctví a IT.



2.2. Faktory ovlivňující podnikání

Pravděpodobně nejvíce ovlivňuje podnikatele při rozhodování o podnikání v jiné zemi několik zásadních faktorů. Zaprvé daňové zatížení svého podnikání, zadržené náklady na pracovní sílu (a také její samotnou dostupnost), zatřetí administrativní náročnost spojenou se začátkem podnikání či přestěhováním podniku a začtvrté právní a technická omezení pro výkon podnikání v rámci jednotného trhu. Do poslední kategorie patří zejména pravidla pro volný pohyb služeb a uznávání kvalifikací v ostatních členských státech.

Podnikání mimo jiné ovlivňuje i nespočetné množství jiných faktorů. Ne všechny země nebo regiony mají stejně příznivé klima pro podnikání. Každá země má svoje tradice, kulturu a náboženství, které více či méně příznivě působí na podnikání. V neposlední řadě podnikání ovlivňuje podnikatelský sektor, protože některé sektory jsou atraktivnější a jiné méně. Ostatní, ale podstatné faktory jsou ekonomické (míra inflace, HDP, míra nezaměstnanosti, kupní síla obyvatelstva, Index ekonomické svobody, atd.), sociální (vzdělanost, výše příjmů, náboženství, korupce, atd.), politické (stabilita vlády, mezinárodní vztahy atd.) a technologické (věda a výzkum, spolupráce s vysokými školami atd.). Například mobilita pracovních sil, vzdělanost populace, uznávání kvalifikací, celní a devizové předpisy, politická situace, zvyklosti, znalost cizích jazyků, infrastruktura, bankovní a daňové systémy a tak dále. Velmi důležité jsou i interní faktory, kam řadíme vzdělání, rodinu a zkušenosti. Soubor těchto faktorů působí na proces podnikání ve všech jeho fázích. Podle amerického pojetí rozlišujeme u podniku následující tři fáze: období před vznikem podniku, období při přemýšlení o vzniku podniku a samotné založení podniku, kdy podnik může dále růst, stagnovat nebo upadnout, jak uvádí ve své knize Koráb (3).

2.3. Daň z příjmů právnických osob podle českého, slovenského a lotyšského zákona

Problematiku daně z příjmů právnických osob v České republice upravuje Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů s účinností od 1. 1. 2007, na Slovensku Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov s novelou platnou k 1. 1. 2007 a v Lotyšsku zákon o dani z příjmů (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) s novelizací 20. 12. 2005.

2.3.1. Poplatníci daně z příjmů právnických osob

(26), (28), (34)

Obecně je poplatníkem subjekt, který nese daňové břemeno, je přímo zatěžován přímými daněmi, má povinnost vypočítat daňovou povinnost a odvést ji včas příslušnému správci daně. Poplatníky můžeme rozdělit podle různých kritérií. První rozdělení je podle sídla nebo místa vedení na daňové rezidenty a nerezidenty.

Zákon o dani z příjmů v ČR, SR i v Lotyšsku rozlišuje poplatníky na daňové rezidenty a nerezidenty. **Daňovým rezidentem** se rozumí každá právnická osoba, která má sídlo nebo místo vedení na území daného státu (tzn. např. pokud se jedná o českého poplatníka se sídlem v ČR) nebo se zdržuje v zemi déle než 183 dnů v kalendářním roce. Místo skutečného vedení je místo, kde se přijímají řídicí a obchodní rozhodnutí statutárních orgánů a dozorčích orgánů právnické osoby, i přesto, že je tato adresa není zapsaná v obchodním rejstříku. Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost. To znamená, že příjmy ze všech zdrojů na území daného státu i ze zahraničí podléhají zdanění v daném státu. Právnická osoba se sídlem v zahraničí se nazývá **daňový nerezident**. Dá se říct, že se jedná o osobu, která nesplňuje podmínky pro rezidenta. Daňový rezident podléhá dani z příjmů právnických osob pouze příjmy ze zdrojů na území daného státu, ve kterém podniká (např. v ČR se tedy daňová povinnost nerezidenta vztahuje pouze na příjmy, jejichž zdroj je v ČR). Výjimka podmínek zdanění pro nerezidenta je v Lotyšsku, kdy jsou pro nerezidenty stanoveny zvláštní sazby na příjmy z dividend, managementu a konzultačních služeb, úroků, práv používání duševního vlastnictví a nájmu majetku na území Lotyšska. **Daňový rezident jiného členského státu Evropské unie** podle zákona o dani z příjmů je společnost, která má některou z forem uvedených v předpisech Evropských společenství a je považována podle daňových zákonů členských států Evropské unie za daňového rezidenta, zároveň podléhá některé z daní v příslušném právním předpisu Evropských společenství.

Na Slovensku se poplatníci rozlišují na poplatníky s neomezenou a s omezenou daňovou povinností. **Poplatníkem s neomezenou daňovou povinností** se rozumí právnická osoba, která má sídlo nebo místo skutečného vedení. Místo skutečného vedení je místo, kde se přijímají řídicí a obchodní rozhodnutí statutárních orgánů a dozorčích orgánů právnické osoby, i přesto, že je tato adresa není zapsaná

v obchodním rejstříku. **Poplatníkem s omezenou daňovou povinností** je právnická osoba, která není uvedena jako poplatník s neomezenou daňovou povinností.

Daňová povinnost daňového rezidenta a nerezidenta České a Slovenské republiky a Lotyšska se sídlem nebo místem vedení na území státu a mimo území státu:

Poplatník daně z příjmů PO	Sídlo nebo místo vedení	Daňová povinnost
Daňový rezident	na území státu	neomezená
Daňový nerezident	mimo území státu	omezená

Dani z příjmů právnických osob tedy podléhají především společnosti, které vykonávají podnikatelskou činnost, což jsou zejména společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, náboženské a ostatní organizace nezaložené za účelem dosahování zisku a instituce založené státem nebo místní samosprávou.

2.3.2. Co je předmětem daně z příjmů

V České republice se považují za předmět daně podle zákona č. 586/1992 Sb. z hlediska právnických osob *příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak*. U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízení za účelem podnikání, jsou předmětem daně vždy *příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného*. Dále u českých poplatníků, kteří poskytují veřejné služby v televizním nebo rozhlasovém vysílání jsou předmětem daně *všechny příjmy s výjimkou příjmů z investičních dotací a z úroků z vkladů na běžném účtu*.

Slovenská republika má vymezen předmět daně z příjmů právnických osob podle zákona č. 595/2003 Zb. pro každý typ společnosti jinak. Pro správní společnosti, která vytváří podílové fondy jsou předmětem daně jen příjmy správní činnosti. Předmětem daní poplatníků, kteří nevznikli za účelem podnikání jsou *příjmy z činností, kterými dosahují zisk včetně příjmů z prodeje majetku, nájemného, příjmů z reklam, příjmů z členských příspěvků a příjmů, z kterých se vybírá srážková daň*. Pro veřejnou obchodní společnost, Národní banku Slovenska a Fond národního majetku Slovenské republiky je vymezen předmět daně jen příjmy, které se zahrnují do základu daně.

V komanditní společnosti jsou považovány za předmět daně *příjmy společnosti jako celek*.

V Lotyšsku předmět daně vymezuje zákon o dani z příjmů právnických osob z roku 1995. Kdy předmětem daně jsou podle tohoto zákona všechny příjmy, které přímo souvisí s ekonomickou aktivitou. U poplatníků, kteří nejsou zřízeni za účelem podnikání je předmětem daně rozdíl mezi příjmy, které souvisí s ekonomickou aktivitou a výdaje vztahující se k ekonomické aktivitě.

2.3.3. Co není předmětem daně z příjmů

(26), (28), (34)

V České republice předmětem daně nejsou *příjmy z podílů, příjmy získané darováním nebo děděním, vyplacené podíly na zisku družstva nebo jiné obchodní společnosti, vyrovnávací podíl a podíl na likvidačním zůstatku družstva nebo jiné obchodní společnosti*, kromě podílu na zisku, podílu na likvidačním zůstatku a vyrovnávacím podílu veřejné obchodní společnosti a podílů komplementáře. Důležitou položkou, kterou nezahrnujeme do předmětu daně, jsou i *příjmy plynoucí z akcií*. Rozdíl je ve stanovení předmětu daně podílů na zisku, které v ČR jsou předmětem daně a na Slovensku nejsou.

V České i Slovenské republice u poplatníků, kteří nejsou zřízeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně příjmy z činností vyplývajících z jejich poslání, za podmínky, že vynaložené náklady na činnost jsou vyšší. Dále nejsou předmětem daně *příjmy z dotací a jiných forem státní podpory a podpory z rozpočtů obcí a krajů, příjmy obcí a krajů plynoucí z výnosů daní nebo podílu na nich, výnosů poplatků a peněžních odvodů, příjmy z úroků vkladů na běžném účtu, příjmy z úplatných převodů a úplatného užívání státního majetku mezi organizačními složkami státu a státními organizacemi, příjmy z pronájmů a prodeje státního majetku*. Pokud jsou tyto dosažené příjmy z činností nižší nebo rovny souvisejícím vynaloženým nákladům na jejich dosažení, zajištění a udržení, předmětem daně jsou pouze příjmy z těch jednotlivých činností, které jsou vykonávány za ceny, kdy příjmy převyšují související náklady. Dále v obou zemích nejsou předmětem daně příjmy získané s vydáním pohledávky do výše náhrad a nároků na vydání základního podílu a příjmy z vydání dalšího nepeněžního podílu. Platí u poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby. Příjmy z vlastní

činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů s výjimkou příjmů podléhající srážkové dani, příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou Česká republika je povinna uhradit, příjmy z titulu smírného urovnání záležitostí před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou Česká republika je zavázána uhradit nejsou předmětem daně.

V České republice se navíc stanovuje, co není předmětem daně u zdravotních pojišťoven. Patří sem příjmy z pojistného na veřejné zdravotní pojištění, z pokut uložených za neplnění povinností pojištěnců a plátců pojistného, z penále od plátců pojistného, z přírážek k pojistnému vyměřených zaměstnavatelům, z náhrad škod, od zaměstnavatelů na úhradu plateb za výkony závodní preventivní péče a specifické zdravotní péče, z kauce, z návratné finanční výpomoci ze státního rozpočtu a příjmy z účelové dotace ze státního rozpočtu.

V Lotyšsku nejsou předmětem daně příjmy, které přímo nesouvisí s ekonomickou činností podniku. Jedná se o například daně, dotace apod.

2.3.4. Osvobození od daně z příjmů

V České republice jsou od daně osvobozeny příjmy podle § 19 zákona č. 586/1992 Sb. z provozování taxativně vyjmenovaných ekologických zařízení v roce uvedení do provozu a následně v pěti zdaňovacích obdobích, příjmy z regulovaného nájemného a nájemného z bytů a garáží, které byly přijaty bytovými družstvy nebo subjekty, které byly založeny, aby zajistily byty a garáže svým společníkům a členům. Dále se jedná o příjmy ze státních fondů a Fondu dětí a mládeže, příjmy z loterií a jiných podobných her, úroky z hypotečních zástavních listů a úroky z přeplatku na dani zaviněného správcem daně nebo orgánem správy sociálního zabezpečení, úroky z penále od zdravotních pojišťoven, příjmy z pronájmu vlastních nemovitostí, příjmy z podílu na zisku z podílového listu, příjmy z reklam a dary poskytnuté zoologické zahradě, příjmy z dividend a jiných podílů na zisku u mateřské společnosti, licenční poplatky atd. Od daně se osvobozuje ústřední banka České republiky.

Osvobození od daně je *na Slovensku* opět obdobné jako v České republice. Je upraveno podle § 13 zákona č. 595/2003 Zb. Mezi osvobozené položky patří příjmy rozpočtových společností, příjmy z prodeje a pronájmu majetku obcí a vyšších územních celků, příjmy z prodeje majetku, který byl zahrnut v konkursní podstatě,

příjmy při odpisu z majetku při konkurzu a vyrovnání. Osvobozené od daně jsou i úhrady za výkon správy družstevních bytů a za výkon správy bytů ve společném vlastnictví.

V České republice je velmi často používanou položkou, která je osvobozena od daně, jsou příjmy poplatníků, kteří nevznikli za účelem podnikání pokud nepřesáhly za zdaňovací období 300 000 Kč, kromě příjmů, které jsou vybírány srážkovou daní a příjmů osvobozených od daně. Na Slovensku byla novelizací od 1. 1. 2004 tato položka zrušena. V České i Slovenské republice jsou od daně osvobozeny výnosy z kostelních sbírek, církevních úkonů, příspěvků členů u registrovaných církví a náboženských společností, členské příspěvky podle stanov, příspěvky přijaté profesními komorami, občanskými sdruženími včetně odborových organizací, sdruženími právnických osob, politickými stranami a politickými hnutími atd.

V Lotyšsku jsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob příjmy z dividend placené lotyšskou společností nebo dalšími společnostmi v rámci Evropské unie, dále jsou osvobozeny příjmy z loterie nepřesahující hodnotu 500 LVL, příjem z depozit bank registrovaných v Lotyšsku, příjem z prodeje movitého majetku (výjimkou je majetek držený po dobu kratší než 12 měsíců), příjmy z pojistné události (kromě úrazového pojištění, náhrady za ztrátu života nebo zdraví, atd.) obchodní cestovní výlohy a některé vládní výhody.

2.3.5. Základ daně z příjmů právnických osob

V České a Slovenské republice se základ daně právnických osob odvozuje od výsledku hospodaření před zdaněním pomocí úprav dle § 23 a 24 zákona č. 586/1992 Sb. a slovenského zákona dle § 17 až 20 zákona č. 595/2003 Zb.

V lotyšském zákoně o dani z příjmů právnických osob z roku 1995 v aktuálním znění jsou tyto úpravy popsány v části 6 nazvané „Úpravy zdanitelného příjmu“. Jedná se o položky zvyšující nebo snižující základ daně.

V České i Slovenské republice i v Lotyšsku se základ daně vždy zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů.

V uvedených schématech je zjednodušeně znázorněn výpočet základu daně z příjmů právnických osob v jednotlivých zemích. Pro výpočet základu daně se vždy vychází z výsledku hospodaření před zdaněním, který se obvykle zjišťuje ve výkazu zisků a ztrát.

a) Obecné schéma základu daně z příjmů právnických osob v ČR¹

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním

- příjmy vyňaté z předmětu daně
- osvobozené příjmy
- příjmy nezahrnované do základu daně (včetně samostatných základů daně)
- rozpuštění rezerv nebo opravných položek, jejichž tvorba nebyla daňově uznaným nákladem
- + částky zkracující příjmy (nepeněžní a mimoúčetní příjmy)
- + účetní náklady, které nejsou uznanými daňovými náklady
- + částky sociálního pojištění sražené zaměstnancům a neodvedené ve lhůtě
- mimoúčetní náklady, které lze uznat pro daňové účely
- + zrušení částek uplatněných v předešlých zdaňovacích obdobích
- +/- korekce základu daně předešlých zdaňovacích období

= ZÁKLAD DANĚ

b) Obecné schéma základu daně z příjmů PO v SR a v Lotyšsku

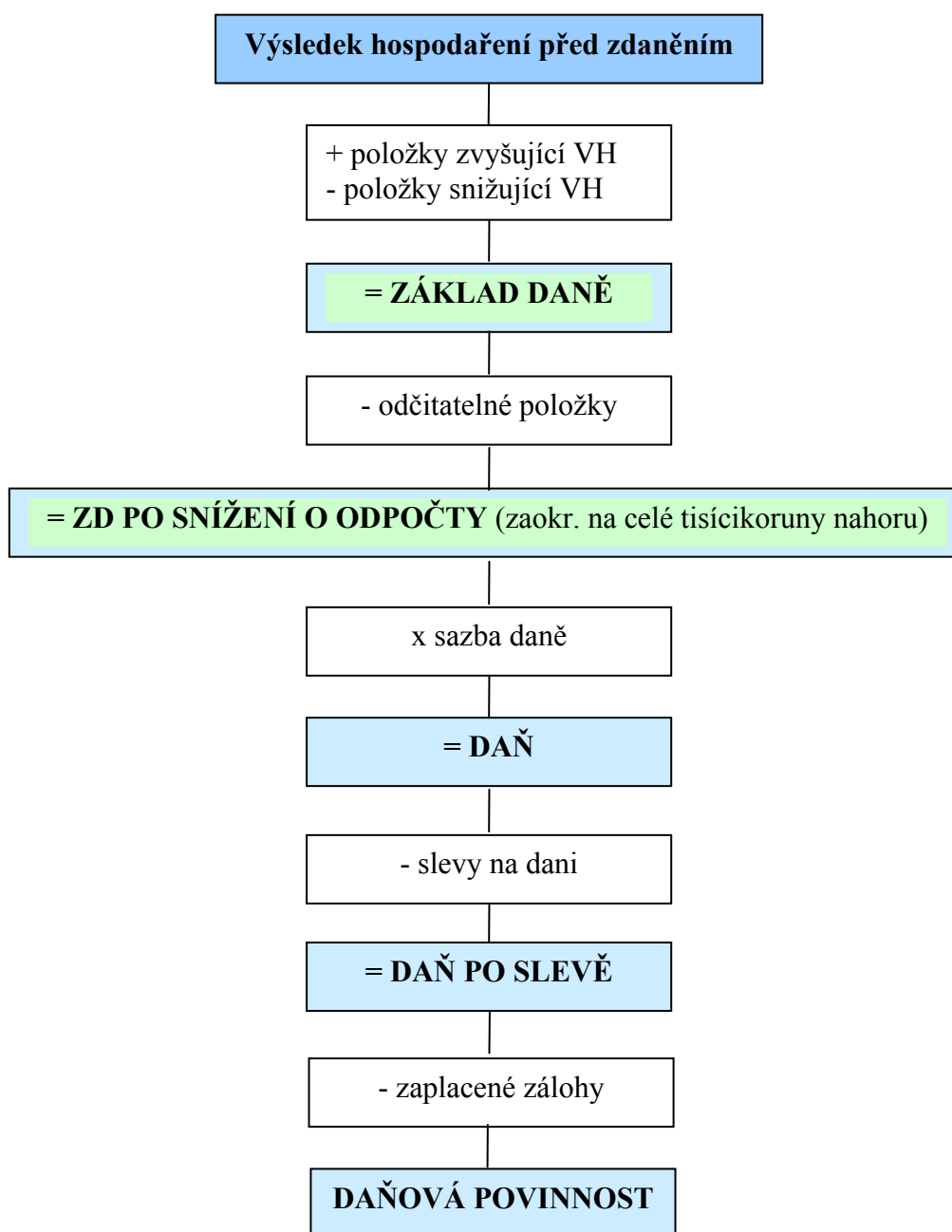
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ před zdaněním

- + částky, které nelze zahrnout do daňově uznatelných výdajů nebo byly v nesprávné výši zahrnuty do daňově uznatelných výdajů
- + příjmy zahrnované do základu daně (položky zvyšující základ daně)
- příjmy nezahrnované do základu daně (položky snižující základ daně)

= ZÁKLAD DANĚ

¹ VANČUROVÁ, A. *Daňový systém 2004*. Praha: Nakladatelství VOX, 2004, str. 169.

Obrázek 1: Obecné schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob



Na Obrázku 1 je zjednodušeně znázorněno schéma výpočtu základu daně z příjmů právnických osob naznačuje výpočet daně v České republice. Výpočet slovenské a lotyšské daňové povinnosti má stejnou strukturu s výjimkou odčitatelných položek a slevy na dani, které na Slovensku neexistují. Daňovou povinnost uvádí poplatník v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob (viz. Příloha 1, Příloha 2 a Příloha 3) i v případě, že je rovna nule.

2.3.6. Sazba daně z příjmů daně z příjmů PO

(26), (28), (34)

Na Slovensku od 1. 1. 2004 platí jedna lineární sazba daně **19 %** ze základu daně právnických osob sníženého o daňovou ztrátu.

Zatímco v *České republice*. platí od 1. 1. 2006 pro rok 2006 a 2007 sazba daně ve výši **24 %** ze základu daně sníženého o daňovou ztrátu podle § 34 a o dary podle § 20, odst. 8 zákona o daních z příjmů. Pokud se vláda dohodne na rovné dani, může být sazba ještě nižší. V českém zákoně o dani z příjmů nalezneme ještě další sazby daně. Pro investiční fond činí sazba daně **5 %** ze základu daně sníženého o rozdíl, o který v předchozím zdaňovacím období výdaje převyšovaly příjmy, které jsou předmětem daně. Sazba daně **15 %** se používá u penzijního fondu. Vztahuje se na základ daně snížený o odpočitatelné položky. Obdobná sazba se vztahuje na samostatný základ daně, který zahrnuje příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku ve výši včetně sražené daně v zahraničí, plynoucí ze zdrojů v zahraničí v příslušném zdaňovacím období.

Sazba daně v Lotyšsku činí **15 %** ze zdanitelného příjmu. Pro nerezidenty podnikající na území Lotyšska platí zvláštní sazby daně. Sazba se liší podle způsobu vyplácení zisků. V případě vyplácení dividend je to **10 %**; při odměnách managementu a konzultačním firmám činí sazba **10 %** z odměn; při úrocích placených mezi spřízněnými podniky a osobami sazba činí **10 %** z plateb; u příjmů z autorských práv činí **5 až 15 %** atd. Lotyšský zákon o dani z příjmů obsahuje i daňové zvýhodnění malých firem, kterých se týká zvýhodněná sazba daně ve výši **20 %**. Speciální snížené daňové sazby jsou uplatňovány v ekonomických zónách v Liepáje a Rezekne. Důvodem jejich zřízení je přilákání investic a podpora rozvoje těchto regionů.

2.3.7. Daňová ztráta a odčitatelné položky od základu daně

(9), (11), (28)

V České a Slovenské republice může být od základu daně odečtena daňová ztráta, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část v nejdéle v pěti zdaňovacích obdobích, které bezprostředně následují po období, kdy byla vyměřena tato daňová ztráta.

V České republice existují ještě další odčitatelné položky. Například 30 % z výdajů na výuku žáků, 100 % nákladů vynaložených na realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních nebo teoretických prací, projekčních nebo konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií nebo jeho části atd. Výše uvedené odpočitatelné položky lze uplatnit při splnění podmínek uvedených § 34 zákona odst. 3-5 č. 586/1992 Sb.

Na Slovensku, kromě odpočtu daňové ztráty, další odčitatelné položky neexistují.

V Lotyšsku existuje uplatnění daňové ztráty za stejných podmínek jako v Česku a na Slovensku. Ztráty mohou být pouze přeneseny do dalších 5-ti let v takovém pořadí, v jakém vznikly. Nemohou se však přenášet zpět.

2.3.8. Odpočet darů

(28)

Dary slouží k veřejně prospěšným účelům. Poplatník si může o ně minimalizovat základ daně snížený o daňovou ztrátu, odpočet na výchovu žáků a 100 % odpočet výdajů na výzkum a vývoj. V České republice je stanovena minimální hranice ve výši **2 000 Kč**. Maximální hranice je stanovena na **5 %** ze základu daně sníženého o předešlé odpočty.

Ve Slovenské republice ani v Lotyšsku možnost odečtení hodnoty daru od základu daně neexistuje.

2.3.9. Slevy na dani

V České republice si může poplatník podle zákona o dani z příjmů snížit daň o částky zvané slevy na dani podle § 35 zákona č. 586/1992 Sb. Jedná se o poplatníky, kteří zaměstnávající zaměstnance se zdravotním postižením si mohou snížit daň za zdaňovací období o částku **18 000 Kč**. Pokud zaměstnávají zaměstnance s těžším zdravotním postižením, mohou si daň snížit za zdaňovací období až o 60 000 Kč nebo o poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců. Polovinu daně si může odečíst společnost zaměstnávající více než 25 zaměstnanců se zdravotním postižením, u nichž

je podíl více než polovina průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců.

Na Slovensku ani v Lotyšsku neexistují podobné slevy na dani z příjmů právnických osob.

2.3.10. Zdanění příjmů ze zisku

(5), (11), (28)

V České republice podléhají srážkové dani 15 % dividendové příjmy, podíly na zisku z účasti společníka společnosti s ručením omezeným, vyrovnávací podíly při zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným, podíly na likvidačním zůstatku společníka ve společnosti s ručením omezeným.

Na Slovensku nejsou od 1. 1. 2004 předmětem daně podíly na zisku, vyrovnávací podíly a podíly na likvidačním zůstatku společnosti. Existuje zde závazná zásada jediného přímého zdanění, kdy příjmy plynoucí ze zisku po zdanění už nejsou dále zdaňovány.

I v Lotyšsku stejně jako na Slovensku nedochází k dvojímu zdanění rezidentních společností a jejich akcionářů, protože vyplácené dividendy nejsou předmětem srážkové daně ani daně z příjmů fyzických osob. Výjimkou jsou společnosti vyplácející dividendy, které jsou oprávněné k daňovým výhodám v jedné ze speciálních ekonomických zón nebo jednoho ze svobodných přístavních pásem.

2.3.11. Zálohy na daň z příjmů a zálohové období

(10), (28)

V České republice neplatí zálohy poplatníci, pokud jejich poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30 000 Kč. Pokud známá daňová povinnost je v rozmezí 30 000 Kč až 150 000 Kč, platí zálohy na daň za zdaňovací období ve výši 40 % poslední známe daňové povinnosti. Pokud poslední daňová povinnost překročila hranici 150 000 Kč, platí zálohy ve výši $\frac{1}{4}$ poslední známé daňové povinnosti.

Na Slovensku neplatí zálohy poplatník daně z příjmů právnických osob, pokud jeho daňová povinnost za předcházející zdaňovací období nepřesáhla 50 000 SK. Při daňové hranici 50 000 až 500 000 SK se platí čtvrtletní zálohy ve výši daně

za předcházející zdaňovací období, a pokud daňová povinnost přesáhne 500 000 SK, hradí měsíční zálohy ve výši 1/12 daně za předcházející zdaňovací období.

Zálohové období je v ČR i v SR stejné jako zdaňovací období u daně z příjmů. Zálohy na daň z příjmů se tady platí v průběhu zálohového období, které začíná prvním dnem následujícím po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období.

V Lotyšsku jsou společnosti povinny platit zálohy na daň z příjmů právnických osob od května do prosince ve výši jedné dvanáctiny průměrné daňové povinnosti za dvě předcházející zdaňovací období. Zálohy od května do prosince se platí ve výši jedné osminy daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období, snížené o již zaplacené zálohové platby za leden až duben. Povinnost platit zálohovou daň je každý měsíc, vždy k 15. dni každého měsíce.

2.3.12. Daňové přiznání

Podle zákonů č. 337/1992 Sb. a č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatků je poplatník povinen předložit daňové přiznání příslušnému správci dani nejpozději do 31. března roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období za předchozí zdaňovací období. V případě poplatníka povinného mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož přiznání zpracovává daňový poradce, má povinnost podat daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Podmínkou je podaná plná moc příslušnému správci daně do 31. března. Na Slovensku se doba podání neprodlužuje u poplatníků, kteří mají povinnou účetní závěrku. Platné formuláře v ČR a SR (viz. Příloha 1 a Příloha 2).

V Lotyšsku končí daňový rok 31. prosince. Do čtyř měsíců od konce tohoto roku jsou povinny společnosti s ručením omezeným předložit výroční výkazy, což je do 30. dubna. U větších společností je tato povinnost do 7 měsíců od konce daňového roku. Daň musí být zaplacená do 15-ti dnů od předložení výročních výkazů.

2.4. Daňové odpisování v ČR, SR a Lotyšsku

(4), (11), (12)

Odpisováním rozumíme zahrnování odpisů do nákladů z majetku evidovaného v obchodním majetku, který se vztahuje k zajištění a dosažení příjmu. Český zákon o dani z příjmů začleňuje hmotný majetek do 6 odpisových skupin. Na Slovensku zestručnili odpisové skupiny a jejich počet se zúžil na 4 a v Lotyšsku je rozdělen do pěti odpisových skupin.

Průběh odpisování je například v ČR takový, že při odpisování postupuje poplatník tak, že nejdříve zatřídí hmotný majetek do odpisových skupin uvedených v Příloze č. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Při změně hlavního užívání stavebního díla, musí dojít v důsledku této změny k novému zatřídění do odpisové skupiny od zdaňovacího období, ve kterém změna nastala. Samostatně odpisované technické zhodnocení provedené na hmotném majetku vyloučeném z odpisování se zatřídí do odpisové skupiny, kam náleží hmotný majetek, na němž bylo provedeno technické zhodnocení.

2.4.1. Vymezení majetku pro daňové odpisy

(4), (5), (10)

Na Slovensku je vymezen odpisovaný movitý majetek od hranice 30 000 SK a v České republice od hranice 40 000 Kč. Nehmotný majetek je vymezen na Slovensku od hranice 50 000 SK a v České republice od hranice 60 000 Kč. Technické zhodnocení na Slovensku je vymezeno hranicí 30 000 SK a v České republice hranicí 40 000 Kč. O technické zhodnocení se zvyšuje vstupní cena majetku. Na Slovensku je za technické zhodnocení považováno i takové, které nepřekročí hodnotu 30 000 SK. V Lotyšsku technické zhodnocení zákon nezohledňuje.

V České republice u osobního automobilu kategorie N1 byla stanovená vstupní cena pro daňové odpisování maximálně v hodnotě 1 500 000 Kč.

Od 1. 1. 2005 na Slovensku došlo ke zrušení limitu vstupní ceny u osobních automobilů kategorie M1 pro daňové odpisování, a pro uznávání nájemného v rámci finančního pronájmu u osobního automobilu.

V Lotyšsku hmotný ani nehmotný majetek nemá vymezenou hranici vstupní ceny, od které se může odpisovat.

Tabulka 1: **Zařazení hmotného majetku do odpisových skupin**

Odpis. sk.	Příklady majetku		
	Česká republika	Slovenská republika	Lotyšsko
1	Kancelářské stroje a počítače, el. přístroje	Kancelářské stroje a počítače, el. přístroje, osobní a nákladní automobily	Budovy, stavby, dlouhodobé porosty
1a	Os. a silniční motorová vozidla N1 s výjimkou motocyklů	<i>Zákon neobsahuje</i>	<i>Zákon neobsahuje</i>
2	Většina pracovních strojů, traktory, nákladní automobily	Většina pracovních strojů, traktory, montované stavby ze dřeva, trolejbusy, přívěsy a návěsy	Železniční vozový park a technologické zařízení, mořské a říční lodě, technologické a energetické vybavení
3	Tažná zařízení, stroje oceláren a hutí, parní kotle	Montované stavby z betonu a kovu, turbíny, lodě, nádrže a cisterny	Výpočetní technika zahrnující informační systém, softwarové produkty, kopírovací stroje a tiskárny, dopravní prostředky
4	Věže, stožáry, plynovody, energetická díla	Budovy	Ostatní hmotný majetek, kromě majetku uvedeného v 5. skupině (např. auta)
5	Budovy a haly pro průmysl, mosty, byty, silnice	<i>Zákon neobsahuje</i>	Vybavení pro naftové zkoumání a souvisejících vybavení, vyjma lodí
6	Administrativní budovy, školy, hotely, obch. domy	<i>Zákon neobsahuje</i>	<i>Zákon neobsahuje</i>

Pramen: (10)

2.4.2. Metody daňového odpisování ¹

Ve světě existují dvě metody daňového odpisování hmotného majetku. První metodou je metoda rovnoměrného odpisování a druhou metodou je zrychlené odpisování. Obě se používají v ČR i SR.

V Lotyšsku se většinou používá pro hmotný majetek metoda zrychleného (double declining-balance) a méně rovnoměrného odpisování. Pro nehmotný majetek pouze rovnoměrné odpisování. Ostatní majetek jako např. goodwill a autorská práva se neodpisuje. Ve speciálních ekonomických zónách v Lotyšsku se používají pro odpisování majetku koeficienty 1,3 – 2.

¹ AIMOVÁ, Marcela. Daňové odpisy hmotného majetku. *Účetní a daně* [online]. 2005, č. 4 [cit. 2007-04-01], s. 22-30. ISSN 1212-016.

Výpočet zrychlených odpisů

(28)

Při zrychleném odpisování hmotného majetku jsou přiděleny koeficienty 3 – 50. V prvním roce zrychleného odpisování se stanoví odpisy hmotného majetku jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu pro zrychlené odpisování platného v prvním roce odpisování. V případě, že se jedná o prvního vlastníka, může tento odpis zvýšit o 20 %, 15 % nebo 10 %. O 10 % může být zvýšena vstupní cena v případě, že se jedná o prvního vlastníka hmotného majetku, o 15 % v případě, že se jedná o zákonem stanovený majetek (zařízení pro čištění a úpravu vod, úpravárenské zařízení pro zhodnocení druhotných surovin atd.), o 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví a je prvním vlastníkem majetku. V dalších letech odpisování, kdy rozdíl mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odpisování a počtem let, po které byl již hmotný majetek odpisování podělíme zůstatkovou cenou vynásobenou dvěma.

I v Lotyšsku se používá pro jednotlivý majetek zrychlené odpisování, kdy výpočet je obdobný jako v ČR i SR. Odpisy se počítají jako podíl odpisové základny, která se vypočítá jako rozdíl mezi pořizovací a zůstatkovou cenou, a době životnosti majetku v letech. Nebo může být použitý vzorec pro výpočet sazby: 1/doba použitelnosti a následně tato sazba vynásobena pořizovací cenou.

$$\text{Odpis pro 1. rok} = \frac{\text{Vstupní cena}}{\text{Koeficient pro 1. rok}}$$

$$\text{Odpis pro další roky} = \frac{2 * \text{zůstatková cena}}{\text{Koeficient pro další roky} - x}$$

Kde: x - počet let, po které již byl majetek odpisován

$$\text{Odpis při TZH} = \frac{2 * \text{ZC zvýšená o TZH}}{\text{Koeficient při TZH} - y}$$

Kde: y – počet let uplynulých po TZH (tzn. v prvním roce TZH bude ve jmenovateli jen koef.)

Výpočet znásobených zrychlených odpisů

(28)

Tato metoda spočívá v konstantní odpisové sazbě a klesající odpisované částce. První rok pomocí dvojitých zrychlených odpisů se vypočítá odpis skupiny hmotného majetku jako násobek vstupní ceny a dvojnásobku přiřazeného koeficientu. V dalších letech se počítá odpis znásobením zůstatkové ceny dvojnásobným koeficientem v procentech..

$$\text{Odpis pro 1. rok} = (\text{Pořizovací cena-ZC}) * \text{Odpisové procento} * 2/100 \%$$

$$\text{Odpis pro další roky} = 2 * \text{Odpisové procento} * \text{ZC}$$

Výpočet rovnoměrných odpisů

Rovnoměrné odpisování upravuje § 31 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů. Se zkrácením doby odpisování v 1. a 3. skupině jsou při rovnoměrném odpisování hmotného majetku přiřazeny maximální sazby.

$$\text{Odpis pro 1. rok} = \text{Vstupní cena} * \frac{\text{sazba pro 1. rok}}{100}$$

$$\text{Odpis pro další roky} = \text{Vstupní cena} * \frac{\text{sazba v dalších letech}}{100}$$

$$\text{Odpis při TZH} = \text{Zvýšená vstupní cena} * \frac{\text{sazba pro zvýšenou VC}}{100}$$

Ve Slovenské republice se výpočet rovnoměrných odpisů provádí daným podílem vstupní ceny podle § 32 slovenského zákona č. 511/1992 Zb. o dani z příjmů.

V Lotyšsku je nejprve potřeba vypočítat sazbu pro odpis pomocí vzorce:

$$1/\text{doba použitelnosti.}$$

Procentní sazbou pro odpis se násobí vstupní cena majetku v každém roce odpisování.

2.5. Daň z přidané hodnoty v ČR, SR a Lotyšsku

Daň z přidané hodnoty (dále DPH) je v České i Slovenské republice a v Lotyšsku harmonizována s příslušnými předpisy Evropské unie. V České republice je problematika daně z přidané hodnoty ošetřena Zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, na Slovensku Zákonem 289/1995 Z. z. o dani z přidané hodnoty a i v Lotyšsku je daň z přidané hodnoty definována v zákoně o dani z přidané hodnoty platného od 1. 6. 2005.

2.5.1. Zdanitelné plnění a sazba daně

(27), (31), (36)

V České republice podléhá DPH naprostá většina zdanitelného plnění i zboží z dovozu. Základní sazba daně je stanovena ve výši 19 % a snížená sazba je stanovena ve výši 5 %. Většina zboží a služeb podléhá základní sazbě daně. Do snížené sazby jsou zařazeny např. potraviny, léky, tiskoviny, hromadná pravidelná osobní doprava, pohřební služby, vodné a stočné, kulturní činnosti, ubytovací služby, stavební práce pro účely bydlení a pro sociální výstavbu a dodávky tepla.

Na Slovensku platila od 1. 5. 2004 rovná daň 19 % na veškeré zdanitelné plnění. K datu 1. 1. 2007 slovenská vláda novelizovala zákon o dani z přidané hodnoty a byla k základní sazbě DPH 19 %, zavedena i snížená sazba ve výši 10 % (především na farmaceutické výrobky a zdravotnické potřeby).

V Lotyšsku od 1. 6. 2005 platí základní sazba DPH 18 % a snížená sazba 5 %. Snížená sazba se aplikuje na komunální služby, vodu, vzdělávací a sociální služby, zdravotnický materiál a dětské potřeby (dle seznamu schváleného Ministerstvem sociálních věcí v Lotyšsku), některé druhy kulturních služeb, humanitární pomoc, hromadné sdělovací prostředky registrované v Lotyšsku, vědecký výzkum, farmaceutika, veterinární medicína a knihy. Nulové DPH se uplatňuje u specifických druhů zboží a služeb (dodání zboží či služeb do jiného státu EU, autorský honorář, aj.).

2.5.2. Registrace k DPH

(11), (31), (36)

Povinnost registrace k DPH je v ČR stanovena osobám, jejichž roční obrat za 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl 1 000 000 Kč. Osoby, které pořizují zboží z jiných členských států, mají povinnost k registraci při překročení hodnoty 326 000 Kč pořizovaného zboží bez daně v běžném kalendářním.

Na Slovensku je registrace povinná, pokud roční obrat zdanitelné osoby přesáhne 1 500 000 SK. Stejná hranice pro povinnost registrace k DPH platí zaslání zboží. Při pořizování zboží z jiných členských států EU je zdanitelná osoba povinna se registrovat k DPH, pokud dosáhne celkové hodnoty zboží bez daně 420 000 SK.

V Lotyšsku musí být registrován subjekt, jehož příjmy za zdaňované období překročí 10.000 LVL. Osoby podléhající dani, které pořizují zboží z jiných členských států, jsou povinny se registrovat, pokud celková hodnota zboží bez daně v daném kalendářním roce přesáhne nebo je rovna 7 000 LVL. V případě zaslání zboží je registrace povinná při překročení obratu 24 000 LVL.

Ve všech třech výše uvedených zemích je umožněno dobrovolné zaregistrování se jako plátce daně z přidané hodnoty.

2.5.3. Platba daně

(10), (36)

Daň je placena měsíčně nebo čtvrtletně v závislosti na výši obratu plátce daně. Finanční služby jsou od daně osvobozeny. Vyvážené zboží je od daně z přidané hodnoty osvobozeno s tím, že vývozce má nárok na uplatnění daně na vstupu. Od roku 2005 není daň z dováženého zboží vybírána prostřednictvím celní správy do 10 dnů po dovozu, ale je až součástí daňových přiznání, která se podávají 25. den po skončení zdaňovacího období. Tím se pro podnikatele významně snížila finanční náročnost importu do ČR.

2.5.4. Plátce a poplatník DPH

(11), (31), (36)

V Česku, na Slovensku i v Lotyšsku je plátcem daně z přidané hodnoty každý subjekt se sídlem, provozovnou či místem podnikání registrovaný jako plátce DPH. Plátcem se musí povinně stát subjekt, jehož obrat přesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců v ČR částku 1 000 000 Kč, na Slovensku 1 500 000 SK a v Lotyšsku 10 000 LVL. Při pořizování zboží z jiných států členských států, se stává osoba plátcem dnem, kdy hodnota pořízeného zboží překročí hranici (v ČR 326 000 Kč, v SR 420 000 SK a v Lotyšsku 24 000 LVL).

Poplatníkem daně z přidané hodnoty je každá fyzická i právnická osoba při nákupu většiny druhů zboží a služeb.

2.5.5. Přiznání k DPH

(7), (31), (36)

V České republice i na Slovensku je zdaňovacím obdobím poplatníka kalendářní měsíc, nebo kalendářní čtvrtletí, pokud poplatník dosáhl za předcházející kalendářní rok obrat v ČR nedosáhla 10 mil. Kč a v SR 10 mil. SK. Poplatníci jsou povinni podat daňové přiznání a zaplatit daňovou povinnost do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

V Lotyšsku je povinnost podat daňové přiznání k DPH do 15-ti dnů po schválení výroční zprávy společnosti. Zdanitelná doba koresponduje s ročním účetním obdobím, a to normálně se shoduje s kalendářním rokem.

2.6. Živnostenský zákon v ČR, SR a Lotyšsku

Zákon č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání k 1. 9. 2006 upravuje živnosti v České republice. Na Slovensku jsou živnosti ošetřeny Zákonem č. 455/1991 o živnostenskom podnikání k 1. 9. 2005.

V Lotyšsku jsou upraveny běžné obchodní činnosti v Zákoně o podnikatelské činnosti a obchodní činnosti se zvláštní licencí jsou upraveny obecnou právní úpravou, která obsahuje Nařízení vlády číslo 348 o licencování některých druhů podnikatelské

činnosti ze 7. října 1997 a Nařízení vlády číslo 48 o státních poplatcích za zvláštní povolení (licence) pro různé typy podnikání z 16. února 1999.

2.6.1. Druhy živností

(25), (37), (38)

V České i Slovenské republice rozlišuje živnostenský zákon dva druhy živností. Prvním jsou živnosti ohlašovací, které se dále dělí na volné, řemeslné a vázané. Dalším druhem jsou živnosti koncesované.

V Lotyšsku jsou rozlišovány obchodní činnosti a obchodní činnosti se zvláštní licencí (např.: telekomunikace, poštovní služby, železniční dopravu, komerční dopravu pasažérů a nákladu, nákladní námořní dopravu, celní služby, pojištění, hazard a loterii, bankovní aktivity, atd.)

2.7. Obchodní zákoník v ČR, SR a Lotyšsku

Obchodní společnost upravuje v České republice Zákon č.513/1991 Sb. pod názvem Obchodní zákoník, který je platný k 1. 1. 2006, na Slovensku je to Zákon č. 513/1991 Z.z. obchodný zákonník podle stavu k 1.8.2005 a v Lotyšsku Obchodní zákoník podle stavu k 10. 04. 2006.

2.7.1. Obchodní společnosti

Ve všech výše uvedených zákonech týkajících se obchodních společností jsou vymezeny dva typy obchodních společností. Prvním typem jsou osobní společnosti, mezi které se řadí veřejná obchodní společnost, komanditní společnost. Jejich hlavním rysem je osobní účast na vedení společnosti a ručení společníků celým svým majetkem. Mezi kapitálové společnosti patří společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Liší se od osobních společností omezeným ručením společníků do výše svých nesplacených vkladů a tím, že nemají povinnost se osobně podílet na podnikání. Mimo jiné lotyšský zákon o podnikatelské činnosti, kromě osobních a kapitálových společností, dále rozlišuje ještě dva další typy společností, a to stálé zastoupení pro

komerční účely a stálé zastoupení pro nekomerční účely. Stálé zastoupení pro komerční i nekomerční účely si může založit pouze zahraniční právnická osoba.

Společnost se stálým zastoupením pro *komerční účely* získává registraci do registru podniků samostatnou právní subjektivitu a možnost vykonávat podnikatelskou činnost. Společnost se stálým zastoupením pro *nekomerční účely* slouží pouze k propagaci zahraniční společnosti. Oba zmíněné typy společností musí být zapsány do registru podniků v Lotyšsku.

2.7.2. Podnikání zahraničních osob

(23), (32), (33)

V Česku, Slovensku i v Lotyšsku platí stejné pravidlo pro podnikání zahraničních osob. Zahraniční osoby mohou podnikat na území jednoho státu za stejných podmínek a ve stejném rozsahu jako osoby z daného státu, pokud ze zákona nevyplývá něco jiného. V Lotyšsku potřebují zahraniční osoby k zahájení podnikání povolení k trvalému pobytu. Znamená to, že je v současné době uplatňována zásada rovných podmínek pro podnikání. Obchodní zákoník stanovuje, že všechny zahraniční osoby musí být zapsány v obchodním rejstříku, i v tom případě pokud se jedná o organizační jednotku.

2.7.3. Založení obchodní společnosti

(1), (3), (17)

Jedná se o období od sepsání zakládající listiny po zapsání společnosti do obchodního rejstříku. Společnosti se zakládají pomocí společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny. V případě, že společnost zakládá více společníků jedná se o společenskou smlouvu. Pokud společnost zakládá pouze jeden společník jde o zakladatelskou listinu. Listiny musí být v notářsky ověřeny a podepsány všemi zakladateli. Výjimkou je z těchto tří zemí Slovensko, kde není podle obchodního zákoníku nutné notářské ověření zakladatelské smlouvy nebo listiny. Zakládající smlouvu nebo listinu může uzavřít i zplnomocněná osoba. Zakládající listiny musí být pořízeny v úředním jazyce příslušné země. Obchodní společnost ovšem vznikne až dnem zapsání do obchodního rejstříku.

„§ 27 odst. 1 ObchZ, Obchodní rejstřík je veřejný seznam, do kterého se zapisují zákonem stanovené údaje týkající se podnikatelů nebo org. složek jejich podniků, o nichž to stanoví zákon. Obchodní rejstřík je veden rejstříkovým soudem.“ (32).

2.7.4. Základní kapitál

(23), (32), (33)

Základním kapitálem rozumíme peněžní vyjádření všech peněžních i nepeněžních vkladů společníků do společnosti. Musí být vyjádřen v jednotkách platné měny v daném státu. Společník se účastní na základním kapitálu svým vkladem. Podle zákona ho musí vytvářet komanditní společnost, společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Výše základního kapitálu v České republice u komanditní společnosti musí komanditista složit minimálně 5 000 Kč, u společnosti s ručením omezeným minimálně 200 000 Kč a u akciové společnosti minimálně 2 000 000 Kč bez výzvy k úpisu akcií a 20 000 000 Kč s výzvou k úpisu akcií. Na Slovensku tvoří výši základního kapitálu u komanditní společnosti 10 000 SK, který musí složit komanditista. U společnosti s ručením omezeným je výše základního kapitálu stanovena zákonem na 200 000 SK a u akciové společnosti na 1 000 000 SK nebo pokud se jmenovitá hodnota akcií vyjadřuje v eurech, tak musí být tento kapitál minimálně 25 000 EUR. V Lotyšsku je stanovena výše základního kapitálu u společnosti s ručením omezeným na 2 000 LVL a u akciové společnosti 25 000 LVL. U ostatních společností v Lotyšsku není povinně zákonem stanoven minimální základní kapitál. Výše základního kapitálu se zapisuje do obchodního rejstříku, pokud tak stanoví zákon. Základní kapitál je součástí vlastního kapitálu. Před podáním návrhu české nebo slovenské společnosti na zápis do obchodního rejstříku, musí být splaceno minimálně 30 % ze základního kapitálu. V Lotyšsku je stanoveno podle zákona povinnost splatit alespoň 50 % základního kapitálu.

2.7.5. Vklad společníka

(23), (32), (33)

Za vklad společníka se považuje souhrn peněžních a jiných penězi ocenitelných hodnot, které společník vkládá do společnosti a podílí se nimi na výsledku hospodaření. Nepeněžním vkladem může být jenom majetek, u kterého lze určit jeho hodnota. Minimální výše vkladu společníka v ČR je limitována pouze u s.r.o. 20 000 Kč a na Slovensku 30 000 SK, přičemž každý společník se může účastnit na základním kapitálu pouze jedním vkladem. Výše může být stanovena rozdílně, avšak musí být dělitelná na celé tisíce. Minimální výši vkladu 5 000 Kč musí složit společníci v.o.s. U akciové společnosti je výše vkladu jednotlivých akcionářů závislá na počtu a hodnotě upsaných akcií. U v.o.s není stanovena výše vkladu, přičemž může společník vložit do společnosti více vkladů. Základní kapitál družstva tvoří souhrn členských vkladů, výše vkladu není omezena. Celková výše upsaných vkladů musí souhlasit s výší základního kapitálu.

V Lotyšsku minimální vklad společníka u jednotlivých společnostech není předepsán zákonem. Tudíž jednotliví společníci nebo společník musí složit své vklady ve výši základního kapitálu, bez ohledu na minimální podíl.

2.7.6. Vznik společnosti

(23), (32), (33)

Společnost vzniká zapsáním do obchodního rejstříku. Návrh na zápis do obchodního rejstříku dle § 62 odst. 1 zákona č. 513/1991 Zb. a českého zákona č. 513/1991 Sb. musí být podán do 90 dnů od založení společnosti nebo od doručení živnostenského oprávnění. Podle lotyšského Zákona o podnikatelské činnosti není konkrétně stanovena doba pro podání žádosti o registraci do obchodního rejstříku. Lotyšský rejstřík podniků většinou vyhodnotí návrh na zápis do rejstříku do 16-ti dnů. Pokud zakladatel společnosti neobdrží zamítavé stanovisko o založení do 30 dnů, společnost je považována za registrovanou. Pokud není v zakládající listině dohodnuto jinak, zakládá se společnost na dobu neurčitou.

2.8. Evropská společnost

(20)

Dne 14. prosince 2004 nabyl účinnosti zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti Zákon, kterým byla do českého právních systémů výše zmiňovaných zemí zapracována ustanovení, která umožní aplikaci nařízení Rady č. 2157/2001, o statutu evropské společnosti (tzv. Societas Europea – „SE“). Na základě Zákona je tedy možno založit na území státu Evropské unie novou formu právnické osoby - SE. Při zakládání SE je však nutno na rozdíl od ostatních typů obchodních společností upravených v obchodním zákoníku postupovat primárně dle nařízení a teprve v jeho mezích použít příslušných ustanovení Zákona či případně ustanovení obchodního zákoníku. Dle nařízení se totiž na případy, které nejsou upraveny v nařízení či v Zákoně, tedy ve zvláštním právním předpise členského státu, aplikují ustanovení příslušných právních předpisů členského státu upravujících akciovou společnost.

2.9. Zákoník práce v ČR, SR a v Lotyšsku

Podmínky pro zaměstnance a zaměstnavatele v České republice jsou upraveny v Zákoníku práce č. 262/2006 Sb. podle stavu k 1. 1. 2007, na Slovensku Zákoníkem práce č. 311/2001 Z. z. podle stavu k 1. 6. 2006 a v Lotyšsku zákoník práce podle stavu z 22. 4. 2004.

2.9.1. Zaměstnavatel

(30)

Je právnická nebo fyzická osoba, která zaměstnává alespoň jednu fyzickou nebo právnickou osobu v pracovněprávním vztahu. Vystupuje svým jménem a má plnou zodpovědnost za své zaměstnance. Zaměstnavatelem může být i organizační jednotka. U právnických osob vykonává za zaměstnavatele právní úkony v pracovněprávních vztazích statutární orgán.

2.9.2. Pracovní poměr

(23), (31), (36)

V Lotyšsku, České i Slovenské republice pracovní poměr začíná uzavřením pracovní smlouvy a sjednáním provozních a mzdových podmínek. Před uzavřením smlouvy je zaměstnavatel povinen zaměstnance seznámit s jeho právy a povinnostmi, které vyplývají ze smlouvy. V pracovní smlouvě se musí zaměstnavatel se zaměstnancem dohodnout na druhu práce, kterou bude zaměstnanec vykonávat, na místě výkonu práce a na dnu nástupu do práce. Existuje možnost mezi účastníky smlouvy si dohodnout si další podmínky, které budou uvedeny ve smlouvě (např. délka dovolené, délka výpovědní lhůty atd.). Kromě výše uvedených položek musí být na Slovensku v pracovní smlouvě uvedeny navíc mzdové podmínky, v případě, že nebyly dohodnuty v kolektivní smlouvě. Pracovní poměr vzniká dnem dohodnutým v pracovní smlouvě jako den nástupu. Pracovní poměr může být dohodnut na dobu určitou nebo neurčitou. Pracovní poměr dohodnutý na dobu neurčitou je, pokud nebyla v pracovní smlouvě sjednána doba určitá.. Na Slovensku je možné opětovně sjednat nebo prodloužit pracovní poměr na dobu určitou na dobu nejvýše tří let, pokud se nejedná o nějakou výjimku, v které toto mezení neplatí.

2.9.3. Pracovní doba

(23), (31), (36)

Pracovní doba je doba, v níž je zaměstnanec povinen vykonávat pro zaměstnavatele práci a plní povinnosti ujednané v pracovní smlouvě. Pracovní doba nesmí překročit hranici 40 hodin týdně, kromě výjimek jako jsou u pracujících v podzemí, v třisměnném a nepřetržitém provozu, s dvousměnným pracovním režimem a u osob mladších 16-ti let. Na Slovensku existuje omezení pracovní doby v průběhu 24 hodin může zaměstnanec pracovat maximálně 8 hodin, pokud zákoník práce nestanoví jinak. V Lotyšsku, v České i Slovenské republice se používají tyto typy pracovní doby: rovnoměrné a nerovnoměrné rozložení pracovní doby a pružná pracovní doba.

3 Analýza současných podmínek podnikání ve spol. s.r.o. v ČR, SR a v Lotyšsku

3.1. Vhodnost země pro podnikání

Jednotlivé státy lze hodnotit podle různých kritérií, ale ty hlavní, které ovlivňují rozhodování, kde začít podnikat je málo. Patří k nim především nejznámější ekonomické aspekty, jako například:

- míra nezaměstnanosti,
- průměrná míra inflace,
- hrubý domácí produkt (dále jen HDP),
- kupní síla obyvatelstva,
- přijetí Eura,
- Index ekonomické svobody,
- míra korupce,
- politická stabilita atd.

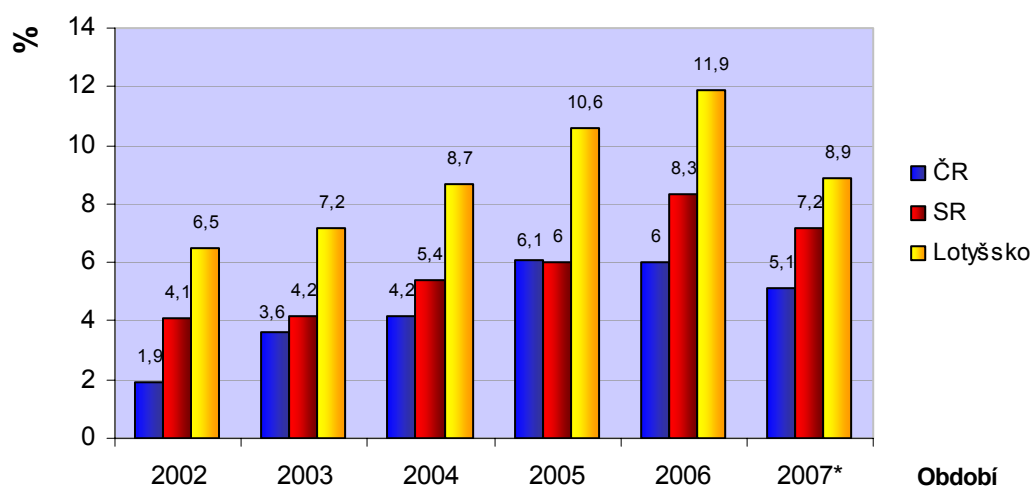
Z pohledu nezaměstnanosti v jednotlivých zemích byla míra nezaměstnanosti podle Eurostatu na Slovensku za rok 2006 ve výši 13,8 %. Dle údajů českého statistického úřadu Česká republika zaznamenala v roce 2006 snížení míry nezaměstnanosti na 7,1 %. V Lotyšsku ve stejném období byla míra nezaměstnanosti 6,3 %. Nejvyšší míra nezaměstnanosti je na Slovensku, která je oproti Česku a Lotyšsku skoro o polovinu vyšší. Česká republika a Lotyšsko mají srovnatelnou míru nezaměstnanosti.

Při srovnání průměrné míry inflace v Lotyšsku byla v roce 2006, která byla ve výši 7 %, v České republice ve výši 2,5 % a na Slovensku ve výši 2,8 %, vyplývá, že nejvyšší míra inflace byla v tomto roce v Lotyšsku. Tu pravděpodobně zapříčinil růst objemu financí v ekonomice. Vysoká inflace může mít negativní důsledek v podobě neochoty podniků investovat. Z tohoto pohledu je nejvíce příznivá míra inflace v České republice.

Podle Eurostatu byl vyčíslen růst HDP v roce 2006 v České republice na 6 %, na Slovensku na 8,3 %. Rychlejší růst byl v Lotyšsku, kde vzrostlo HDP o 11,9 %. Pro názorné srovnání jsou hodnoty HDP uvedeny v Grafu 1. Slovenské republice

a Lotyšsku se začalo říkat „tygři“, protože se patří do čtyř nejrychleji rostoucích zemí s HDP v Evropě. Zajímavostí je, že právě čtyři země s nejvyšším růstem HDP v Evropě (Lotyšsko, Estonsko, Slovensko, Litva) zavedly rovnou daň. Za jeden z dalších faktorů stimulujících růst HDP experti označují zvýšení objemu úvěrování (např. v Lotyšsku bylo zaregistrováno zvýšení objemu úvěrů až o 60 %, a to především díky levné měně). HDP roste rovněž v důsledku finančních toků z fondů EU. Vysoké roční přírůstky mají svůj základ ve stabilní vnitřní poptávce a schopnostech podniků expandovat i na zahraničních trzích.

Graf 1: Růst HDP v ČR, SR a v Lotyšsku za období 2002 - 2007
(% změna oproti minulému roku v reálných cenách)



* prognóza růstu HDP

Pramen: Eurostat

Z výše uvedeného grafu je patrný vývoj růstu HDP v jednotlivých státech. Od roku 2002 roste HDP v ČR velmi pomalu. Naopak na Slovensku a v Lotyšsku je růst HDP znatelně rychlejší. Prognózy pro rok 2007 předvídají pomalejší růst.

Mezi důležité ekonomické faktory se řadí i kupní síla obyvatelstva, která vychází ze studie GfK o úrovni příjmů a kupní síle v evropských regionech. Z analyzovaných zemí je nejvyšší kupní síla na obyvatele v České republice, následně pak na Slovensku a nejnižší v Lotyšsku. Kupní síla obyvatele se odvíjí od výše průměrného ročního platu na osobu.

Na rozhodování o místě podnikání může mít vliv i přijetí společné evropské měny Euro. Samotné přijetí Euro je mimo jiné limitováno i mírou inflace, jejíž limit nemůže překročit o více než 1,5% průměr tří členských států EU s nejnižším růstem cenové hladiny. Tento limit splňuje pouze Česká republika. Lotyšsko si stanovilo přijetí Eura na leden 2008, ale i tento datum je kvůli vysoké míře inflace nereálný. V České republice bylo stanoveno přijetí Eura v roce 2010, ale tento rok podle guvernéra ČNB Tůmy a ministra financí Tlustého: „není přijetí reálné“, kvůli rozpočtovým schodkům, které překračují HDP výš jak 3 %. Slovensko plánuje přijetí Eura na leden 2009.

Z nedávno publikovaného Indexu ekonomické svobody, který poskytuje informaci o ekonomické situaci (velikost vládního sektoru, struktura ekonomiky a zastoupení trhů, finanční politika a cenová stabilita, volnost v disponování s cizí měnou, vláda zákona a ochrana vlastnických práv, zahraniční obchod a kapitálové a finanční trhy) v jednotlivých zemích světa a je určitým vodítkem pro ekonomickou stabilitu v zemi a její otevřenost světu. Wall Street Journal Index of Economic Freedom 2007 publikoval žebříček, kde je Lotyšsko podle tohoto indexu na 40. místě a hned za ním Slovensko na 41. místě. Oproti České republice, která je na vyšší příčce na 31. místě a tudíž značí dobrou ekonomickou stabilitu.

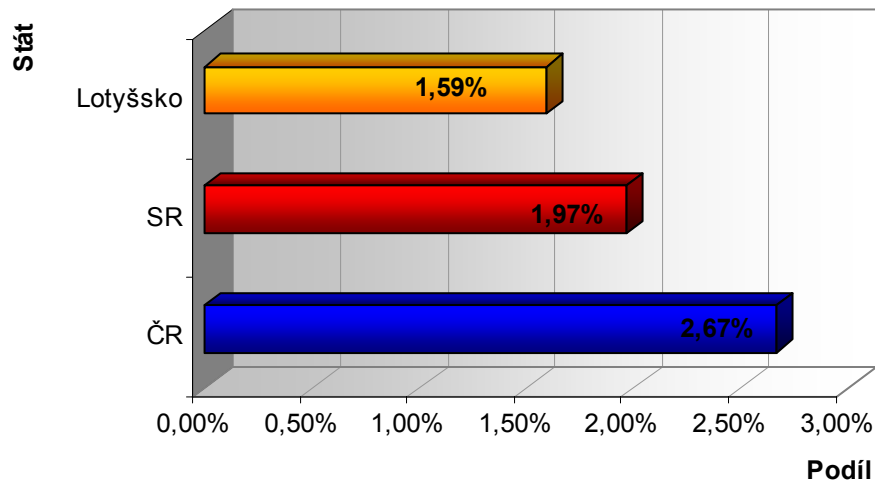
Zajímavým faktorem ovlivňujícím podnikání je vnímání korupce. Podle indexu vnímání korupce CPI je Lotyšsko a Slovensko ze 159 zemí na 49. místě. Ve srovnání s Českou republikou, která je na 46. místě je na tom Lotyšsko jenom o málo hůř. Nejlépe je na tom tedy Česká republika, i když se to tak na první pohled nejeví.

S korupcí je v současné době i úzce spojená politická stabilita, která je ve všech třech státech dobrá. Vzájemné mezinárodní vztahy jsou ošetřeny smlouvami a dohodami.

3.2. Počet s. r. o. v ČR, SR a v Lotyšsku

V České republice je zaregistrovaných přes 267 770 právnických osob, z toho 234 975 společností s ručením omezeným. Oproti Slovenské republice, kde je zaregistrováno necelých 126 706 právnických osob, z toho 106 048 společností s ručením omezeným, což je o 128 927 méně než v České republice. V Lotyšsku je k datu 17.12. 2006 zaregistrovaných v obchodním rejstříku 36 950 právnických osob, z toho 36 146 společností s ručením omezeným.

Graf 2: Podíl registrovaných společností s.r.o. na celkovém počtu populace v ČR, v SR a v Lotyšsku (k datu 31. 12. 2006)



Pramen: www.czso.cz, www.justice.gov.sk a www.ur.gov.lv

V přepočtu na celkový počet populace dané země je procentní podíl společností s ručením omezeným v ČR 2,67 %, na Slovensku 1,97 % a v Lotyšsku 1,59 %. Porovnání je znázorněno v Grafu 2. Výše uvedené hodnoty i po přepočtu na procentní podíl na celkový počet obyvatel vypovídají o vhodnosti založení společnosti v Lotyšsku nebo na Slovensku.

3.3. Hlavní rozdíly s. r. o. v ČR, SR a v Lotyšsku

Společnost s ručením omezeným se řadí mezi kapitálové společnosti. Může být založena jednou FO nebo PO, a to i k jiným než podnikatelským účelům. Ve všech třech státech může mít společnost maximálně 50 společníků.

ZAKLADATELSKÝ DOKUMENT

Při zakládání společnosti s ručením omezeným v České republice musí mít společenská listina nebo smlouva formu notářského zápisu. Na Slovensku od roku 2004 tato povinnost odpadla. I v Lotyšsku podobně jako na Slovensku nemusí být zakladatelský dokument ve formě notářského zápisu, ale na rozdíl od ČR a SR je nutné doložit k zakládajícímu dokumentu seznam kapitálových podílů. Navíc v Lotyšsku musí

být tento dokument legalizovaný apostilou (ověření podpisu a razítka), kterou vydává Ministerstvo zahraničních věcí ČR a přeložen do lotyštiny nebo musí mít ověřený překlad.

OBCHODNÍ FIRMA

V České republice obchodní firma u společnosti s ručením omezeným musí obsahovat označení „společnost s ručením omezeným“, „spol. s r. o.“ nebo „s.r.o.“ Na Slovensku je to obdobné jako v ČR pouze v rozdílu prvního označení, který musí být ve slovenštině „spoločnosť s ručením obmezeným“. V Lotyšsku se používá pro společnost s ručením omezeným označení „Sabiedrība ar ierobežotu atbildību“ nebo SIA, které musí být také uvedeno v obchodní firmě.

ZÁKLADNÍ KAPITÁL A VKLADY SPOLEČNÍKŮ

V České a Slovenské republice tvoří základní kapitál povinné vklady jednotlivých společníků, jejich hodnota činí v ČR minimálně 20 000 Kč a v SR minimálně 30 000 SK. V Lotyšsku není minimální vklad společníka v Zákoně o podnikatelské aktivitě udáván. Celková hodnota základního kapitálu je podle obchodního zákoníku v ČR minimálně 200 000 Kč, v SR 200 000 SK a v Lotyšsku 2000 LVL viz. Tabulka 2.

Tabulka 2: **Srovnání výše vkladu společníka a základního kapitálu u s. r. o.**

(k datu 1. 1. 2007, v Kč)

Stát	Výše vkladu společníka	Základní kapitál
Česká republika	20 000 Kč	200 000 Kč
Slovensko*	15 200 Kč	152 00 Kč
Lotyšsko*	není stanoven zákonem	81 500 Kč

(*přepočteno průměrným ročním kurzem za rok 2006 dle ČNB byl CZK 40,708,-- za LVL 1,-- a CZK 76,160,-- za SKK 100,--).

Pramen: (26), (28), (34)

Při srovnání základního kapitálu v ČR, SR a v Lotyšsku bylo zjištěno, že nejnižší hodnota základního kapitálu je požadována v Lotyšsku. Základní kapitál v Lotyšsku je po přepočtu o 48 000 Kč nižší než v Česku a o 66 300 Kč nižší než na Slovensku. Z toho vyplývá, že nejvyšší hodnota základního kapitálu je na Slovensku, tudíž by musel podnikatel vynaložit o něco málo více finančních prostředků než v ČR a v Lotyšsku. Základní kapitál, ale není absolutně rozhodujícím aspektem při výběru místa podnikání, protože i přes výši základního kapitálu může mít analyzovaná země další kladné aspekty.

ZÁPIS DO OBCHODNÍHO REJSTŘÍKU

K návrhu na zápis do obchodního rejstříku se musí doložit v ČR 5 000 Kč a v SR 10 000 SK. V Lotyšsku je výše registračního poplatku 100 LVL a za uveřejnění založení společnosti ve věstníku Latvijas Vestnesis 24 LVL.

Nejpříznivější podmínkou je lhůta zapsání do obchodního rejstříku, která v ČR trvá až 14 dnů, na Slovensku pouze 5 dnů a v Lotyšsku 16 dnů. V Lotyšsku existuje tzv. expresní doba, což jsou 3 dny, ale za dvojnásobné poplatky.

3.3.1. Výhody společnosti s ručením omezeným v ČR, SR a v Lotyšsku

Podnikání ve společnosti s ručením omezeným je vhodné pro toho, kdo chce omezit riziko podnikání a má potřebný počáteční kapitál na založení společnosti. Tato forma podnikání je vhodná pro střední a malé podnikatele, protože umožňuje přehledně zabezpečit kapitálové vztahy mezi společníky a obchodní společností. Velkou výhodou je, že společnost má dlouhodobou životnost, protože i při odchodu společníka, nehrozí její zrušení.

V Česku, Slovensku i v Lotyšsku patří s.r.o. mezi nejpoužívanější formu podnikání, protože umožňuje skloubit kapitál a osobní schopnosti společníků.

Daňovou výhodou založení s.r.o. je zdanění podle zákona o dani z příjmů, a to v případě, že společnost očekává vyšší zisky. V současné době je daňová sazba v ČR 24 %, na Slovensku platí jednotná sazba 19 % a v Lotyšsku je výrazně nižší sazba 15 %.

Další výhody:

- nízký základní kapitál oproti a.s.,
- možnost založení jednou FO nebo PO,
- lze ji založit za jiným účelem než podnikání,
- omezené ručení společníků do výše nesplacených vkladů,
- jediná FO může být jediným společníkem ve třech s.r.o.,
- nízké formální požadavky v ČR a SR.

Významným rozdílem a výhodou pro Slovensko a Lotyšsko je *nulové zdaňování dividend a podílů na zisku obchodních společností*.

3.3.2. Nevýhody společnosti s ručením omezeným v ČR, SR a v Lotyšsku

Společnost s ručením omezeným má několik málo nevýhod, které mohou ovlivnit rozhodování podnikatele o formě podnikání. Nevýhody společnosti s ručením omezeným jsou následující:

- vyšší potřeba kapitálu oproti v.o.s. a k.s.,
- složitější způsob založení jako v.o.s. a k.s.,
- omezený počet společníků – maximálně 50 společníků,
- povinně vytváří rezervní fond,
- vyšší formální požadavky na založení a fungování oproti v.o.s. a k.s., v Lotyšsku jsou vyšší formální požadavky i než u zakládání a.s.,
- povinnost vést účetnictví,
- z pohledu ČR nejvyšší daňová sazba 24 % a zdanění dividend.

3.4. Pracovní povolení a povolení k pobytu

V rámci Evropské unie již není potřeba žádné zvláštní pracovní povolení pro vykonávání práce na území státu EU. Tudíž podnikatel není omezen pracovním povolením v žádném ze států Evropské unie.

Povolení k pobytu je zapotřebí pouze v Lotyšsku, kde je vyžadováno vždy v případě, kdy se chce osoba zdržet na území Lotyšska déle než 90 dnů v průběhu 6 měsíců. Pro provozování podnikání je nutné si zřídit trvalý pobyt.

3.5. Uznávání kvalifikací

Na Slovensku spadá kompetence pro uznávání kvalifikací pod Ministerstvo školstva Slovenskej republiky. Tuto problematiku upravuje §66e zákona č. 455/1991 Z.z., o živnostenském podnikání. Osoby z členských států, kterým příslušný úřad Slovenské republiky uznal kvalifikaci, mají stejné právo vykonávat činnost, jako občané Slovenské republiky. K uznání kvalifikace je např. potřeba doložit doklad o vzdělání, odbornou kvalifikaci, odbornou praxi a pod.

Pro výkon regulovaného povolání nebo činnosti v Lotyšsku jsou právními předpisy stanoveny určité požadavky, jejichž splnění podmiňuje výkon daného povolání. Určitými požadavky se rozumí stupeň a obor vzdělání, délka praxe nebo zdravotní způsobilost. Není-li povolání regulované, může být toto povolání vykonáváno stejně jako státní příslušníci členského státu.

3.6. Náklady na živnost a koncesi

V České republice musí právnická nebo fyzická osoba při ohlášení živnosti zaplatit správní poplatek ve výši 1 000 Kč za každou živnost a 10 000 Kč za každou koncesovanou živnost. Na Slovensku se platí za vydání živnostenské listu cca 750 Kč bez ohledu na počet živností a v případě koncesní listiny cca 1 500 Kč, také bez ohledu na počet živností. V Lotyšsku profesní nebo obchodní činnost zapisují fyzické nebo právnické osoby přímo do žádosti o zápis do obchodního registru bez zvláštního poplatku. Pro živnosti a samostatnou výdělečnou činnost lze získat licenci na příslušném místním úřadě v regionu.

3.7. Srovnání daňové kvóty

Ke srovnání států použiji daňovou kvótu. Jednoduchá daňová kvóta vyjadřuje podíl výnosu daní na hrubém domácím produktu v běžných cenách. Složená daňová kvóta zahrnuje mimo výnosu daní i sociální a zdravotní pojištění, včetně cla. V roce 2006 byla složená daňová kvóta z analyzovaných zemí nejnižší v Lotyšsku. Její výše činila 28,6 %. Na Slovensku byla její výše 30,3 % a v České republice 36,6 %. Pro mezistátní srovnání nemá příliš vypovídací schopnost kvůli rozličné struktuře daní. Protože daňové systémy jsou podobné v Lotyšsku a na Slovensku, můžeme hodnoty daňové kvóty srovnávat. Ze srovnání vyplývá rozdíl o 8 % ve prospěch Lotyšska, kde je daňové zatížení oproti Slovensku nižší.

3.8. Daňové zatížení z hlediska daně z příjmů

Při analyzování předmětu daně z příjmů, se podstatný rozdíl vyskytuje ve zdanění podílů na zisku. Kdy na Slovensku nejsou předmětem daně, tudíž nejsou zdaňovány. U osvobozených příjmů jsem našla jen několik pro moji práci nepodstatných rozdílů.

Nejpodstatnějším rozdílem, který ovlivňuje rozhodování podnikatele je sazba daně z příjmů právnických osob. Od 1. 1. 2004 platí na Slovensku lineární sazba daně **19 %** ze základu daně, který je případně snížený o daňovou ztrátu. V České republice je ze tří analyzovaných zemí nejvyšší daň z příjmů právnických osob. Její výše je od 1. 1. 2006 **24 %** ze základu daně sníženého o daňovou ztrátu podle § 34 a o dary podle § 20, odst. 8 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. V Lotyšsku platí od 1. 1. 2004 lineární sazba o **4 %** nižší než na Slovensku a o **9 %** nižší než v ČR, a to ve výši **15 %** ze zdanitelného příjmu zvýšeného nebo sníženého o položky zvyšující nebo snižující základ daně.

Dalším rozdílem je existence dalších daní v ČR, které nalezneme v zákoně o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. Jedná se o sazbu daně ve výši **5 %** pro investiční fond (ze základu daně sníženého o rozdíl příjmů a výdajů, které jsou předmětem daně), podílový fond (daň se vypočítává daň základu sníženého o odpočitatelné položky), příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku ve výši včetně sražené daně v zahraničí, plynoucí ze zdrojů v zahraničí v příslušném

zdaňovacím období. Na Slovensku ani v Lotyšsku obdobné sazby zákon o dani z příjmů nezahrnuje.

V Lotyšsku je zvláštností, že zákon o dani z příjmů právnických osob stanovuje zvláštní sazby pro nerezidenty a to v případě vyplácení dividend je to 10 %, při odměnách managementu a konzultačním firmám činí sazba 10 % z odměn; při úrocích placených mezi spřízněnými podniky a osobami sazba činí 10 % z plateb, u příjmů z autorských práv činí 5 až 15 %, u příjmů z prodeje nemovitého majetku činí 25 %, u příjmů z prodeje cenných papírů činí 10 %. Lotyšský zákon o dani z příjmů obsahuje i daňové zvýhodnění malých firem, kterých se týká zvýhodněná sazba daně ve výši **20 %**. Za malou firmu se považuje podnik, který splní alespoň dvě ze tří podmínek zákona o dani z příjmů právnických osob. První podmínkou je hodnota základních prostředků 70 000 LVL, druhou podmínkou čistý obrat 200 000 LVL nebo průměrný počet zaměstnanců 25.

Tabulka 3: Sazby daně z příjmů PO v ČR, SR a v Lotyšsku

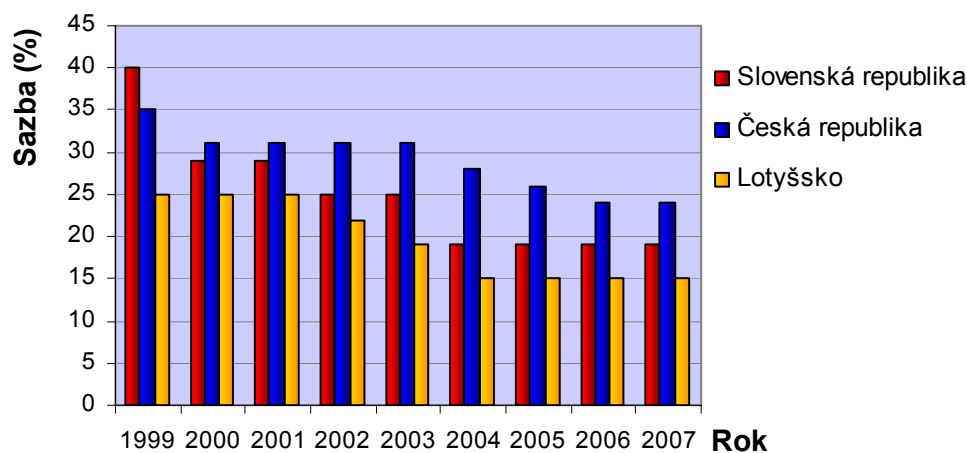
(za období 1999–2007, v %)

Stát	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
SR	40	29	29	25	25	19	19	19	19
ČR	35	31	31	31	31	28	26	24	24
Lotyšsko	25	25	25	22	19	15	15	15	15

Pramen: www.ucetnisvet.cz, www.vzd.gov.lv

Daňová sazba se nejvíce na Slovensku vyvíjela od roku 1999 až po rok 2007, kdy klesla o 21 %, v Lotyšsku za zkoumanou dobu klesla daňová sazba o 10 %, přičemž v České republice v období 1999 – 2007 klesla nejméně, pouze o 9 %. V současné době má nejnižší daňovou sazbu daně z příjmů právnických osob Lotyšsko, a to ve výši 15 %. S porovnáním s Lotyšskem a Slovenskem má naopak Česká republika sazbu daně z příjmů právnických osob nejvyšší hodnotu, a to ve výši 24 %.

Graf 3: Srovnání sazby daně z příjmů v ČR, v SR a v Lotyšsku
(v letech 1999 -2007)



Pramen: www.ucetnisvet.cz, www.vzd.gov.lv

Porovnání daňových sazeb daně z příjmů právnických osob dokazuje, že Slovenská republika i Lotyšsko měli vždy nižší daňové sazby než Česká republika. Největší snížení za období 1999 až 2000 proběhlo na Slovensku. V přelomovém roce 2004, kdy vstoupily všechny tři země do Evropské unie vznikl zlom v možnostech podnikání. Slovensko zavedlo rovnou daň a Lotyšsko rovnou daň pro daň z příjmů fyzických osob, a hlavně snížilo sazbu daně pro daň z příjmů právnických osob, tím pádem rapidně snížili daňovou povinnost. Česká republika zavedla postupné snižování sazby daně, které se zastavilo v roce 2006 na 24 %. V posledním roce se česká daňová sazba liší o 5 % od slovenské sazby a o 9 % od lotyšské daňové sazby.

3.9. Daňové odpisování hmotného a nehmotného majetku

V této části analyzuji odlišnosti v České a Slovenské republice a v Lotyšsku z hlediska doby odpisování jednotlivých druhů majetku, koeficientů pro zrychlené i pro rovnoměrné odpisování a začlenění hmotného majetku do odpisových skupin.

POROVNÁNÍ DOBY ODPISOVÁNÍ

V České republice je doba odpisování hmotného majetku od 3 do 50 let. Nejdelší doba odpisování je u budov a stavebních děl, až 50 let. Oproti Slovensku je

v ČR doba odpisování u budov delší o 20 až 30 let. U ostatního hmotného majetku (automobily, přístroje, počítače atd.) se liší doba odpisování maximálně o 2 roky. Viz. Tabulka 4. V Lotyšsku dobu odpisování majetku zákon neupravuje.

Tabulka 4: Srovnání doby odpisování v ČR a SR

Odpisová skupina	Doba odpisování	
	Česká republika	Slovenská republika
1	3 roky	4 roky
1a	4 roky	<i>zákon neobsahuje</i>
2	5 let	6 roky
3	10 let	12 let
4	20 let	20 let
5	30 let	<i>zákon neobsahuje</i>
6	50 let	<i>zákon neobsahuje</i>

Pramen: (28), (34)

ROVNOMĚRNÉ ODPISOVÁNÍ HMOTNÉHO MAJETKU

Rovnoměrné odpisování v České i Slovenské republice upravuje § 31 zákona č. 586/1992 Sb. a o dani z příjmů a zákona č. 511/1992 Zb. o dani z příjmů. Se zkrácením doby odpisování v 1. a 3. skupině jsou při rovnoměrném odpisování hmotného majetku přiřazeny maximální sazby viz. Tabulka 5.

V tabulce 5 jsou uvedené roční sazby se týkají hmotného majetku, jehož je vlastníkem obchodní společnost, družstvo, tichý společník nebo poplatník, který nabyl hmotný majetek vkladem od tichého společníka se sídlem nebo místem bydliště v ČR a pro Slovensko je to obdobně jako v ČR.

V České republice existují další zvýhodnění při rovnoměrném odpisování hmotného majetku. Například u prvních majitelů strojů pro zemědělství a lesnictví se zvyšuje roční odpisová sazba o 20 %, u zařízení pro čištění a úpravu vod o 15 % a u osobních aut a motocyklů o 10 %. Podobné zvýhodnění Slovensko ani Lotyšsko nezohledňuje.

V Lotyšsku se rovnoměrně odpisuje pouze nehmotný majetek podle odhadnuté doby použitelnosti. Lotyšské koeficienty pro rovnoměrné odpisování jsou 1,1 až 1,5.

Tabulka 5: Srovnání výše koeficientu pro rovnoměrné odpisování v ČR a SR

Odpisová skupina	Roční odpisová sazba v ČR			Roční odpis v SR jako podíl ze VC
	V prvním roce	V dalších letech	Pro zvýšenou ZC	
1	20	40	33,3	1/4
1a	14,2	28,6	25	<i>zákon neobsahuje</i>
2	11	22,25	20	1/6
3	5,5	10,5	10	1/12
4	2,15	5,15	5,0	1/20
5	1,4	3,4	3,4	<i>zákon neobsahuje</i>
6	1,02	2,02	2,0	<i>zákon neobsahuje</i>

Pramen: (28), (34)

Při pohledu na koeficienty rovnoměrného odpisování v České a Slovenské republice vyplývá, že na Slovensku je výše odpisu v prvním roce vyšší, což je příznivé pro základ daně, který bude nižší a v dalších letech tomu bude naopak.

ZRYCHLENÉ ODPISOVÁNÍ HMOTNÉHO MAJETKU

Při zrychleném odpisování hmotného majetku jsou přiděleny koeficienty pro zrychlené odpisování. Tyto koeficienty jsou rovny době životnosti hmotného majetku. V dalších letech jsou vždy o jednotku vyšší. Protože se zrychlené odpisy počítají jako podíl doby životnosti majetku a vstupní ceny, tak můžeme pozorovat, že v České republice je například u budov nižší odpis a delší doba odpisování. U ostatního majetku jsou koeficienty pro zrychlené odpisování rozdílné max. o 2 roky. Koeficienty pro zrychlené odpisování v České a Slovenské republice jsou uvedeny pro srovnání v Tabulce 6 a 7.

Tabulka 6: **Koeficienty pro zrychlené odpisování v České republice**

Odpisová skupina	Koeficient		
	V prvním roce	V dalších letech	Pro zvýšenou ZC
1	3	4	3
1a	4	5	4
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Pramen: (28)

Tabulka 7: **Koeficienty pro zrychlené odpisování na Slovensku**

Odpisová skupina	Koeficient		
	V prvním roce	V dalších letech	Pro zvýšenou ZC
1	4	5	4
2	6	7	6
3	12	13	12
4	20	21	20

Pramen: (34)

Rozdíl mezi českými a slovenskými koeficienty je nejvíce patrný u budov, kde je v České republice tento koeficient 50 a na Slovensku 20. Naopak je tomu u majetku v 1. skupině, kdy hodnota odpisu je vyšší ve prospěch slovenského zákona o dani z příjmů.

V Lotyšsku jsou pro zrychlené odpisování obdobně jako v ČR a SR koeficienty. Výpočet se ale liší u souboru majetku, protože je používána metoda znásobených zrychlených odpisů.

Koeficienty pro zrychlené odpisování hmotného majetku v Lotyšsku jsou uvedeny v Tabulce 8.

Tabulka 8: Sazby pro zrychlené odpisování v Lotyšsku

Odpisová skupina	Typ hmotného majetku	Odpisová sazba (v %)
1	Budovy, stavby, dlouhodobé porosty	5
2	Železniční vozový park a technologické zařízení, mořské a říční lodě, technologické a energetické vybavení	10
3	Výpočetní technika zahrnující informační systém, softwarové produkty, kopírovací stroje a tiskárny, dopravní prostředky	35
4	Ostatní hmotný majetek, kromě majetku uvedeného v 5. skupině	20
5	Vybavení pro naftové zkoumání a souvisejících vybavení, vyjma lodí	7,5

Pramen: (10)

SROVNÁNÍ ODPISOVÁNÍ NEHMOTNÉHO MAJETKU

V České republice vstupují do daňových výdajů účetní odpisy nehmotného majetku, které si stanoví sama účetní jednotka v souladu se zákonem o účetnictví. Poplatník, který má právo na užívání na dobu určitou se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a sjednané doby v kupní smlouvě. V ostatních případech se nehmotný majetek odepisuje rovnoměrně bez přerušení. Audiovizuální dílo se odepisuje 18 měsíců, software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje 36 měsíců, zřizovací výdaje 60 měsíců a ostatní nehmotný majetek 72 měsíců.

Ve Slovenské republice se odepisuje nehmotný majetek v souladu s účetními předpisy nejpozději do pěti let od jeho pořízení. Odpisovat může kromě vlastníka i poplatník, který nabyl právo na jeho užívání.

V Lotyšsku se nehmotný majetek odepisuje rovnoměrně (např. koncese 10 let, patenty, licence a obchodní značky 5 let). Ostatní nehmotný majetek jako je goodwill a autorská práva se neodpisuje.

Výpočet ročního odpisu nehmotného majetku v České i Slovenské republice a v Lotyšsku se stanoví jako podíl vstupní ceny a doby užívání sjednané smlouvou nebo v Lotyšsku dobou odhadnutou.

3.10. Možnosti externího financování

Existuje několik způsobů financování hmotného majetku, jako například úvěr, operativní leasing, finanční leasing a pod. Nejpoužívanější formou je ve všech státech finanční leasing. Podstatou leasingu je obchodní operace mezi nájemcem a pronajímatelem, kdy předmětem leasingové smlouvy je movitá věc. Neuvažují možnost úvěru, protože jeho vyřízení je pro společnost složitější a pomalejší než vyřízení leasingu a musí se také zaručit.

Finanční leasing

Princip finančního leasingu spočívá v tom, že po skončení leasingu přechází předmět leasingu za dohodnutou kupní cenu do vlastnictví nájemce. Výhodou leasingu vyřízení leasingové smlouvy může být rychlejší než úvěr, riziko inflace nese pronajímatel, není nutná počáteční jednorázová investice, splátky zahrnují pojištění a pod. Nevýhodou však je možný bankrot leasingové společnosti, drahé odstoupení nájemce od smlouvy nebo nemožnost odepisování po odkoupení, protože majetek je již odepsán leasingovou společností.

První navýšená splátka v České republice může být v rozmezí 10 – 80 %, ale standardně je 10 – 30 %. Na Slovensku může být už od 20 % a v Lotyšsku stejně jako v ČR od 10 %. Minimální částka pro finanční leasing je v ČR 25 000 Kč, na Slovensku 30 000 SK a v Lotyšsku 3 500 LVL.

Oproti České a Slovenské republice se liší v Lotyšsku délka leasingové smlouvy. V Česku a na Slovensku může být uzavřena leasingová smlouva na 36 až 72 měsíců a v Lotyšsku na 12 až 96 měsíců. Lotyšsko má vymezené podmínky pro maximální dobu leasingové smlouvy například podle roku výroby automobilu. Pokud chce nájemce koupit automobil z roku 1990, může uzavřít leasingovou smlouvu maximálně na dobu 12 měsíců. Pokud by se jednalo o automobil z roku 1997 – 2007, může být smlouva až na dobu 96 měsíců. Obdobně je tomu na Slovensku, kde leasingové společnosti většinou neposkytují leasing na auta s rokem výroby starším než 1996 a maximální doba je možná u aut s rokem výroby 2000 – 2007. Nevýhodou dlouhé doby leasingové smlouvy je pomalejší vstup nákladů pro společnost a další platby za finanční služby leasingové společnosti. Výhodou jsou pouze nižší splátky.

Operativní leasing

Základní princip je stejný jako u finančního pronájmu, jedná se obchodní vztah ujednaný mezi leasingovým pronajímatelem, leasingovou společností a leasingovým nájemcem. Je uzavírán na relativně krátkou dobu pronájmu, která je podstatně kratší, než je doba životnosti a doba odepisování předmětu podle platné legislativy. Leasingová společnost kupuje předmět leasingu, který zařadí do katalogu a zájemce má tak možnost si z takového katalogu vybrat. Pouze v ojedinělých případech kupuje leasingová společnost předmět podle přání svého zákazníka. Doba pronájmu bývá sjednána dle požadavků zákazníka. Rozdíl mezi operativním a finančním leasingem je, že ukončením řádné doby leasingu zůstává předmět leasingu dále ve vlastnictví pronajímatele. Výhodou je takzvaný full servis, který poskytuje pronajímatel. Jedná se například o komplexní servis (výměna pneu atd.).

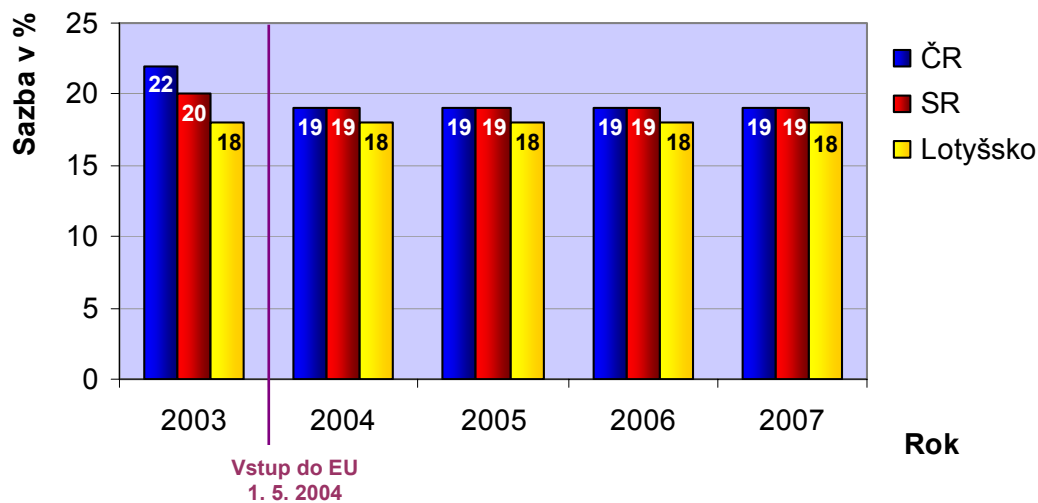
O operativním leasingu se zmiňují především, protože je to jedna ze zajímavých forem financování automobilů v Lotyšsku. Jedná se o velmi výhodné nabídky, které poskytují pouze leasingové společnosti a některé banky.

Rozdílem mezi operativním leasingem v ČR, SR a v Lotyšsku je stáří poskytovaných aut. V ČR i v SR nabízí pronajímatel až 10 let staré auta, v Lotyšsku maximálně 7 let staré a čím je novější rok výroby, tím může nájemce mít dlouhou dobu leasingové smlouvy. Například, pokud by se jednalo o automobil s rokem výroby 2007, může být leasingová smlouva uzavřena až na 8 let. Operativní leasing je výhodný většinou při pronájmu většího množství vozidel, tudíž je vhodný spíše pro velké firmy.

3.11. Daňové zatížení z hlediska daně z přidané hodnoty

Od 1. 1. 2006 platí v České republice základní sazba daně ve výši 19 % a snížená sazba daně 5 %. Na Slovensku od 1. 1. 2004 platila rovná sazba daně 19 %. Od 1. 1. 2007 vstoupila v platnost i snížená sazba daně 10 %. V Lotyšsku platí od 1. 6. 2005 základní sazba daně 18 % a snížená sazba 5 %. Snížené sazby se týkají především potravin a farmaceutických výrobků a potřeb. Česká republika a Lotyšsko mají tuto sazbu o 5 % nižší než Slovensko, která má v nižší sazbě DPH zahrnutý pouze zdravotnické výrobky a potřeby. Základní sazba DPH z analyzovaných zemí je nejnižší v Lotyšsku, a to ve výši 18 %. Tato sazba je o 1 % nižší než v ČR a SR.

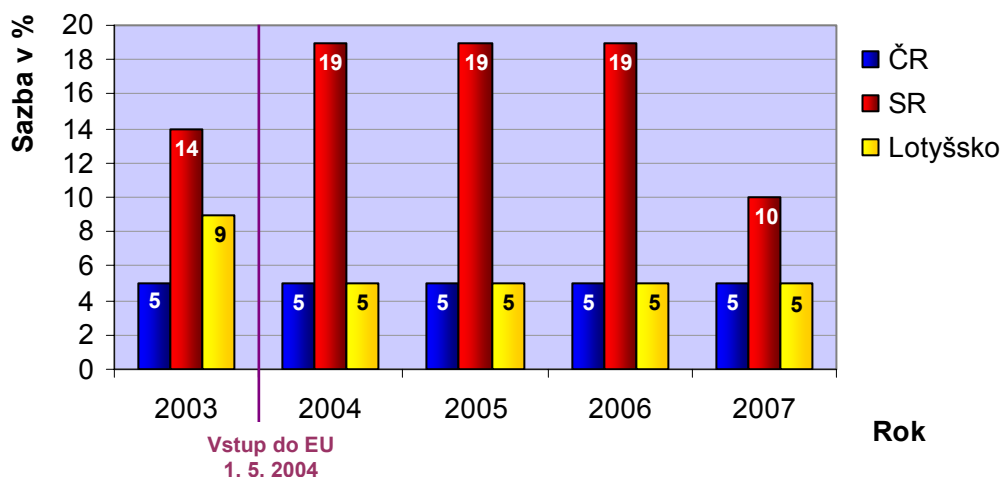
Graf 4: Přehled základních sazeb DPH v % za období 2003 - 2007



Pramen: www.ec.europa.eu

Vstupem k 1. 5. 2004 České a Slovenské republiky a Lotyšska do Evropské unie byly sníženy základní sazby daně z přidané hodnoty v České a Slovenské republice. V České republice o z 22 % na 19 % a na Slovensku z 20 % na 19 %. V Lotyšsku je základní sazba daně z přidané hodnoty už od roku 2003 ve výši 18 %.

Graf 5: Přehled snížených sazeb DPH v % za období 2003 - 2007



Pramen: www.ec.europa.eu

Snížená sazba daně 5 % v České republice platila už v roce 2003 a platí i v současné době. Na Slovensku se sazba daně změnila vstupem do Evropské unie k datu 1. 5. 2004 ze 14 % na 19 %, kdy byla zavedena rovná daň. Aktuální změna nastala dnem 1. 1. 2007, kdy byla znovu zavedena snížená sazba DPH ve výši 10 %. V Lotyšsku byla před vstupem do EU snížená sazba DPH ve výši 9 % a po vstupu do EU stejně jako v ČR ve výši 5 %.

3.12. Srovnání mzdových nákladů na zaměstnance

Zaměstnavatel je povinen poskytovat zaměstnanci mzdu za jeho vykonanou práci. Mzdové podmínky musí být stejné pro muže a ženy, nesmí existovat žádná diskriminace podle pohlaví.

Od 1. 1. 2007 v České republice nabylo účinnosti nařízení vláda č. 567/2006 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 513/2005 Sb., o minimální mzdě, ve znění pozdějších předpisů. Minimální mzda byla v ČR zvýšena na 8000 Kč oproti předchozí úpravě to je přibližně to je to je o 0,57 %, což činí 45 Kč. V ČR nesmí být dle zákoníku práce mzda nižší než minimální mzda, do mzdy se nezahrnují příplatky za přesčas, za práci ve škodlivém prostředí, za práci ve svátcích atd.

Na Slovensku zaměstnanci obdobně náleží mzda nejméně vy výši minimální mzdy s tím rozdílem, že sazba minimální mzdy pro příslušný stupeň je násobkem hodinové minimální mzdy a stanoveného koeficientu. Od 1. října 2006 nabilo účinnosti vládní nařízení č. 540/2006 o minimální mzdě ve znění pozdějších předpisů, kterým byla stanovena výše minimální mzdy 7 600 SK.

K 31. 12. 2006 je minimální mzda v Lotyšsku 120 LVL měsíčně.

Tabulka 9: Výše minimální mzdy k 1.1. 2007 v Kč

Minimální mzda v 1. tarif. stupni	Česká republika	Slovensko	Lotyšsko
za měsíc	8 000 Kč	*5 788 Kč	*4 885 Kč

* přepočteno průměrným ročním kurzem za rok 2006 dle ČNB byl CZK 40,708,-- za LVL 1,-- a CZK 76,160,-- za SKK 100,--.

Pramen: www.businesscenter.cz, www.danovnik.sk, www.lm.gov.lv

Po přepočtu průměrným kurzem ČNB na rok 2006 na české koruny je zjevné, že z analyzovaných zemí má nejnižší minimální mzdu, ve výši cca 4 885 Kč, Lotyšsko. Ve srovnání s českou minimální mzdou je až o 3 000 Kč nižší a se slovenskou minimální mzdou skoro o 2 000 Kč.

Tabulka 10: **Přehled průměrných měsíčních mezd v ČR, v SR a v Lotyšsku**
(v letech 2000 – 2006, v Kč)

Stát	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
ČR	13 614	14 793	15 866	16 920	17 817	18 035	20 211
SR	11 387	11 639	11 459	12 986	14 198	13 914	14 288
Lotyšsko	-	-	-	-	10 133	10 524	10 950

* přepočteno průměrným ročním kurzem příslušného roku dle ČNB

Pramen: www.mpsv.cz, www.csb.gov.lv a www.statistics.sk

Vývoj mezd v Česku, Slovensku i v Lotyšsku je od roku 2000 rostoucí. V roce 2004 byla na Slovensku, díky přepočtu kurzem na Kč, vyšší průměrná mzda než v roce následujícím. V roce 2006 se lotyšská průměrná mzda liší od české průměrné mzdy téměř o polovinu. Od slovenské průměrné mzdy se liší pouze o necelé 3 000 Kč. Rozdíl mezi českou a slovenskou průměrnou mzdou je až 6 000 Kč.

3.13. Odvody za zaměstnance

Odvody pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a zdravotního pojištění. Patří mezi nejvýznamnější povinnosti podnikatelů a ostatních zaměstnavatelů.

Na Slovensku byla zavedena v roce 2005 nová důchodová reforma v podobě tří pilířů, kdy v prvním pilíři obdobně jako v ČR odvádí zaměstnavatel sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance, v druhém pilíři si zaměstnanci přispívají do vlastního důchodového účtu a třetím pilířem je dobrovolné důchodové spoření. V tomto novém důchodovém systému si může za každé nezaopatřené dítě jeden z rodičů snížit odvody v prvním pilíři o 0,5 %.

V ČR platí zaměstnavatel odvody, které se vyměřují z vyměřovacího základu za rozhodné období svých zaměstnanců. Vyměřovací základ je v ČR roven hrubé mzdě.

Na Slovensku se tyto odvody vyměřují z maximálního vyměřovacího základu. Ve srovnání uvažují pouze pracovněprávní vztah ošetřený pracovní smlouvou mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem bez žádných omezení a u slovenských zaměstnanců zapojených pouze do 1. pilíře důchodového systému.

Sociální daň je v Lotyšsku 24,09 % z hrubé mzdy. Daň zahrnuje příspěvek na sociální i zdravotní pojištění, státní důchodové pojištění, nemocenské pojištění a pojištění v nezaměstnanosti. Zaměstnavatel platí z hrubé mzdy sazbu 24 % do Národního sociálního fondu a 0,09 % na příspěvek na pracovní úrazy. Z hrubé mzdy pro zaměstnance v důchodovém věku platí zaměstnavatel 19,67 %. Pokud příjem dosáhne 110 LVL, odvádí se sociální daň měsíčně.

Tabulka 11: **Odvody pojistného ze mzdy - zaměstnavatel**

Pojištění	ČR	SR	Lotyšsko
Zdravotní pojištění	9 %	10,0 %	Zahrnuto v důch. poj.
Nemocenské pojištění	3,30 %	1,40 %	Zahrnuto v důch. poj.
Důchodové pojištění	21,50 %	14,0 %	24 %
Invalidní pojištění	x	3,00 %	x
Úrazové pojištění	x	0,80 %	0,09 %
Příspěvky na státní politiku zaměstnanosti	1,20 %	1,00 %	Zahrnuto v důch. poj.
Garanční pojištění	x	0,25 %	x
Rezervní fond solidarity	x	4,75 %	x
	35 %	35,20 %	24,09 %

Pramen: (10)

Při porovnání celkové hodnoty odvodů pojistného ze mzdy ze strany zaměstnavatele, je nejnižší procento 24,09 % v Lotyšsku, což znamená, že právě v Lotyšsku má zaměstnavatel nejmenší náklady na zaměstnance.

3.14. Souhrnné zhodnocení podmínek podnikání v ČR, SR a v Lotyšsku

Lotyšská i slovenská ekonomika zaznamenala v roce 2006 velmi vysoký růst reálného HDP a to především díky získávání fondů z fondů EU, zvýšeném objemu úvěrování, expandování podniků na vnitřním trhu a stabilní vnitřní poptávkou. Lotyšsko se řadí svým růstem HDP 11,9 % na druhé místo a Slovensko na čtvrtou příčku s 8,3 %

růstem HDP mezi státy Evropské unie. Pomalejší růst HDP ve výši 6 % má Česká republika, která se řadí až na sedmou příčku. Zajímavostí je, že Lotyšsko i Slovensko při vstupu do EU zavedly rovnou daň. I přes rychlý růst HDP, který podle ekonomů velmi kladně působí na ekonomiku, je v Lotyšsku vysoká míra inflace, která byla v roce 2006 průměrně 7 %. V České republice se průměrná inflace pohybovala v tomto roce okolo 2,5 % a na Slovensku okolo 2,8 %. Míra inflace ovlivňuje i zavedení Eura. Podmínky pro zavedení Eura splňuje v současné době z větší části Slovensko, které plánuje zavedení v roce 2009. Lotyšsko v roce 2008 a Česko v roce 2010.

Hlavním rozdílem mezi daňovými systémy v Česku, Slovensku a v Lotyšsku je daňové zatížení, především z pohledu daně z příjmů právnických osob. V České republice jsou zavedeny progresivní sazby daně pro zdanění příjmů fyzických osob a snížená sazba daně z přidané hodnoty ve výši 5 % a základní ve výši 19 %. U právnických osob činí sazba daně od 1. 1. 2006 hodnotu 24 %. Zatímco na Slovensku už tři roky platí rovná daň ve výši 19 % na všechny příjmy pro fyzické i právnické osoby a DPH. Novelou od 1. 1. 2007 byla na Slovensku zavedena snížená sazba daně z přidané hodnoty ve výši 10 %, především pro zdravotnické potřeby. Obdobně v Lotyšsku je zavedena jednotná sazba daně ve výši 15 % na veškeré příjmy pro fyzické i právnické osoby. Pro DPH Lotyšsko rozlišuje dvě sazby 18 % a 5 %. Podstatně se liší analyzované země u vymezení předmětu daně, osvobození od daně, odčitatelných položek, uplatnění slev na dani, záloh na daň z příjmů a uplatnění daňové ztráty. Nejnižší zdanění podniků a daň z přidané hodnoty je tedy v Lotyšsku.

Daňové zatížení lze měřit daňovou kvótou, která ukazuje podíl daní na hrubém domácím produktu. Její výše činila 28,6 %. Na Slovensku činila její výše 30,3 % a v České republice 36,6 %. Nejnižší podíl výnosu daní na HDP je tedy v Lotyšsku. Dalším rozdílem v daňové problematice je sazba daně u daně darovací a z převodu nemovitosti. V ČR je ve výši 3 % i v Lotyšsku a na Slovensku byla zrušena.

U odpisování hmotného majetku se liší vstupní cena u hmotného a nehmotného majetku. Hmotný majetek v ČR je vymezený od 40 000 Kč a na Slovensku od 30 000 SK, nehmotný majetek v ČR 60 000 Kč a v SR 50 000 Kč. V Lotyšsku nejsou limity pro určení hmotného a nehmotného majetku určeny. Liší se i počet odpisových skupin, kdy v ČR je šest odpisových skupin, v Lotyšsku pět odpisových skupin a na Slovensku se zúžily pouze na čtyři. Díky znásobenému zrychlenému

odpisování v Lotyšsku je doba odpisování oproti ČR i SR podstatně kratší. Daňové přiznání k dani z příjmů podávají poplatníci v ČR i SR do stejného termínu i v případě daňového poradce. V Lotyšsku se podává daňové přiznání o jeden měsíc později než v ČR a SR. Formuláře daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob mají odlišnou strukturu i rozsah.

Založení obchodní společnosti v zemích má podobné podmínky. Podstatné rozdíly nalezneme v administrativě, vyřízení živnosti, v době založení a ve výši základního kapitálu. Výše základního kapitálu činí v ČR 200 000 Kč a vklad společníka 20 000 Kč, na Slovensku 200 000 SK s vkladem společníků 30 000 SK a v Lotyšsku je výše základního kapitálu 2 000 LVL.

V žádné z výše analyzovaných zemí není pro podnikání na území EU zapotřebí pracovní povolení. Pouze v Lotyšsku je nutné povolení k pobytu s vyřízením trvalého pobytu. Mzdové podmínky se liší již několik let ve prospěch zaměstnanců v ČR. V ČR dosahuje minimální mzda pro rok 2007 hodnotu 8 000 Kč, na Slovensku po přepočtu 5 800 SK a v Lotyšsku 4 900 Kč. Průměrná mzda v ČR překročila letos 20 000 Kč, zatímco na Slovensku nedosahuje ani 15 000 Kč. Nejnižší průměrná mzda je v Lotyšsku, a to ve výši necelých 11 000 Kč. Z toho vyplývá, že náklady na zaměstnance jsou v Lotyšsku podstatně nižší i s ohledem na sociální a zdravotní zabezpečení.

Ostatní podmínky pro podnikání, jako jsou pracovní podmínky, možnost zaměstnávání zahraničních zaměstnanců atd. jsou obdobné ve všech třech státech.

3.15. Návrh na zjednodušení daňového systému v ČR

Česká republika vstoupila s platností k 1. 5. 2004 do Evropské unie. Tímto krokem se zavázala, že se bude snažit vytvořit jednotnou harmonizaci daňového systému v EU. Jednotný daňový systém v EU ale neexistuje. Nejvyšší stupeň harmonizace EU dosáhla u nepřímých daní, ale přímé daně se zatím nepodařilo sjednotit. Rovnou daň mají zavedené tyto státy: Rusko, Ukrajina, Litva, Lotyšsko, Estonsko a Slovensko. V sousedním Slovensku se začala rovná daň 19 % uplatňovat od 1. 1. 2004 a už po roce vykazovala a v současné době vykazuje pozitivní výsledky vývoje ekonomiky. Lotyšsko uplatňuje od stejného data sazbu daně z příjmů právnických osob ve výši

15 % a rovnou formu zdanění pro fyzické osoby ve výši 25 %. V současné době je návrh rovné daně ODS představován veřejnosti a kritizován opozicí. V České republice reformu o rovné dani připravuje Občanská demokratická strana. Po ustálení stability vlády v roce 2006 se opět ODS snaží prosadit svůj návrh rovné daně a reformu sociálního systému. V současné době je návrh rovné daně ODS představován veřejnosti a kritizován opozicí. Bývalý ministr financí Vlastimil Tlustý navrhuje rovnou daň ve výši 12 % pro fyzické i právnické osoby.

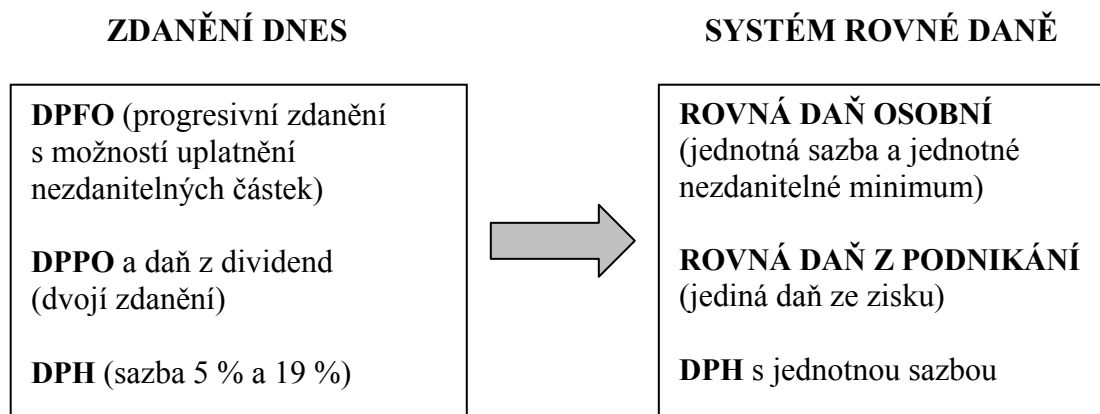
Zavedením rovné daně by se u nás vytvořily všeobecně příznivější podmínky pro podnikání a investování pomocí vhodnější odpisové politiky a průhlednější daňový systém. Rovná daň by napomohla odstranit opakované zdanění některých příjmů (např. zisk společnosti). Zásadní dilema tvoří potraviny, které by při zavedení rovné daně prošly zdražením až o 70 %. ODS uvažuje o udělení výjimky potravinám, ale to by se pak mohly udělovat výjimky „na počkání“ a ztratil by se smysl rovné daně. Čeští ekonomové se přiklánějí k zavedení rovné daně z důvodů zjednodušení daňového systému, snížení daňových úniků, omezení administrativy a zároveň snižování nezaměstnanosti. Vladimír Pikora analytik z Volksbank uvedl: *„že například slovenská 19 % daňová sazba je ale příliš vysoká. Ideální by bylo tak 16 %.“*¹ V současné době padly úvahy o zavedení 15 % rovné daně.

Podle mého názoru není zavedení rovné daně výhodné jenom pro bohatší populaci Českého státu, jak hlásá jedna politická strana. Po kladných zkušenostech v Lotyšsku a na Slovensku se ukázalo, že tomu tak opravdu není. Aby reforma rovného zdanění dosáhla požadovaných efektů musí kromě zavedení jednotné sazby na všechny příjmy a DPH upravit nezdanitelné části a zrušit výjimky ve zdanění příjmů. Chudší populace, která by měla příjmy nižší než 47 % z průměrného platu by byla od daně osvobozená, tzn. nulová daň je výhodnější než 15 % progresivní zdanění. Právnickým osobám by klesla sazba daně z příjmů o 9 %. Takový krok by přivedl více investorů, zvýšil by se počet podnikajících subjektů, zabránilo by se opakovanému zdanění zisku společnosti a především by se snížily daňové úniky.

Souhlasím s reformou daňového systému a zároveň navrhuji zavedení rovné daně v ČR ve výši 15 nebo 16 % z důvodů srovnání podmínek pro podnikání, v přílivu nových investic, snižování nezaměstnanosti, snižování daňových úniků a hlavně zjednodušením daňového systému, který se stává čím dál víc složitějším. Proti zamezení

opakovaného zdanění zisku společnosti by mělo být uvažováno zdanění ještě před rozdělením zisku společníkům. Přikláním se k pozvolnému nárůstu daňové sazby DPH u potravin a věřím, že se konečně tímto krokem zvedne úroveň ekonomiky České republiky a bude i konkurenceschopnější podnikatelské prostředí. Zároveň s reformou daňového systému musí nastat i reforma systému sociální podpory.

Obrázek 2: Transformace na navrhovaný systém daně



Pramen: www.petrmach.cz/cze/prispevek.php

K zavedení systému rovné daně je zapotřebí udělat kroky postupného sblížení sazeb DPH, postupně odstraňovat horní pásma daně z příjmů fyzických osob a postupně snižovat sazby daně z příjmů právnických osob a postupné rušení odpisových tříd a nebo jednorázově přizpůsobit všechny tyto parametry k jedné sazbě.

Předmětem rovné daně osobní by byly všechny příjmy ze závislé činnosti. Cílem rovné daně z podnikání by bylo nedanit firmu, ale příjmy z podnikání. Tímto bychom se vyhnuli dvojitému zdanění dividend.

¹ Lidové noviny [online]. c2005, 24. 1. 2005 [citováno dne 2007-04-10]. < <http://lidovky.centrum.cz> >.

4 Založení společnosti s.r.o v ČR nebo v SR nebo v Lotyšsku

4.1. Postup založení společnost a doba trvání jednotlivých úkonů v ČR a SR

V této části budu detailně popisovat všechny kroky spojené se zakládáním společnosti s ručením omezeným a povinnosti vyplývající ze vzniku společnosti v České a Slovenské republice. Rozdělila jsem založení společnosti na dvě části. První část zahrnuje nutné kroky, které musí udělat podnikatel před založením a v druhé části budou charakterizovány kroky, které jsou nutné pro samotné založení společnosti. Protože postup v obou zemích je téměř totožný a liší se pouze v částce nebo lhůtě, uvádím oba státy dohromady. Veškeré poplatky budou přepočteny podle průměrných ročních kurzů ČNB za rok 2006.

4.1.1. Kroky před založením společnosti

Před založením společnosti s ručením omezeným musí fyzická nebo právnická osoba v ČR nebo SR uskutečnit následující kroky:

- sestavit podnikatelský plán nebo záměr,
- vybrat hlavní činnosti budoucí společnosti,
- podat žádost o výpisy z rejstříku trestů jednatelů, které nesmí být starší než 3 měsíce,
- vyžádat si doklad na příslušném finančním úřadě o daňových nedoplatcích společníků a zákonného zástupce, které rovněž nesmí být starší než 3 měsíce,
- vyhotovit čestné prohlášení a podpisové vzory budoucích jednatelů, které musí být notářsky ověřeny,
- sepsat dokumenty k užívání nemovitosti, například nájemní smlouvy o užívání nebytového prostoru.

4.1.2. Založení společnosti

Po učinění předchozích kroků může podnikatel přejít k založení společnosti. Pro samotné založení s. r. o. v ČR nebo v SR je potřeba následující:

- usnesení společníků na valné hromadě o založení s.r.o.,

- sepsání společenské smlouvy nebo listiny za účasti notáře,
- zaplacení notářských poplatků podle ceníku Komory notářů,
- založení účtu v bance pro složení základního kapitálu;
- vydání prohlášení správce vkladů o složení vkladů společníků;
- ohlášení živností na živnostenském úřadě (poplatek za živnostenské oprávnění v ČR 1 000 Kč a v SR cca 800 Kč za živnostenský list, v případě koncesní listiny v ČR 10 000 Kč a v SR cca 1500 Kč za koncesní listinu),
- nejpozději do 90 dnů podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku (viz. Příloha 4) s patřičnými přílohami a kolkovou známkou v ČR v hodnotě 5 000 Kč a na Slovensku cca 7 600 Kč. Návrh na zápis se podává v SR na tiskopisu vzor č. 7 podle vyhlášky č. 25/2004 (viz. Příloha 5),
- zápis do obchodního rejstříku (v ČR lhůta až 14 dnů, v SR 5 dnů),
- vydání nových živnostenských listů po doručení Usnesení a předložení výpisu z obchodního rejstříku (70 Kč/1 strana).
-

4.1.3. Povinnosti po vzniku společnosti

Po samotném vzniku spol. s r.o., kdy je společnost zapsána do obchodního rejstříku, a tím získala právní subjektivitu, je podnikatel povinen učinit následující úkony:

- registrovat se u Správy sociální zabezpečení a zdravotní pojišťovny do 8 dnů,
- registrovat se na finančním úřadě k dani z příjmů právnických osob, dani z přidané hodnoty, k dani z nemovitosti, srážkové dani, k dani silniční a k dani z příjmů ze závislé činnosti do 30 dnů,
- uzavřít pracovněprávní vztahy se zaměstnanci.

4.2. Postup založení společnost a doba trvání jednotlivých úkonů v Lotyšsku

V Lotyšsku se postup doba založení společnosti s ručením omezeným od ČR a SR liší. Proto v této části budu stejně jako v ČR a SR detailně popisovat všechny kroky spojené se zakládáním společnosti s ručením omezeným a povinnosti vyplývající ze vzniku společnosti. Poplatky budou přepočteny podle průměrného ročního kurzu ČNB za rok 2006.

4.2.1. Kroky před založením společnosti

Před založením společnosti s ručením omezeným má podnikatel povinnosti učinit následující kroky:

- sestavení podnikatelského plánu nebo záměru,
- výběr hlavní činnosti budoucí společnosti,
- potvrzení od banky o dostatečném množství financí na bankovním účtu,
- vytvoření seznamu hmotných investic či dokument potvrzující složení základního kapitálu vydaný lotyšskou bankou,
- sepsání dokumentu ověřující oficiální adresu společnosti (nájemní smlouva nebo potvrzení vlastníka),
- sepsání seznamu osob, které mají podpisové práva a doložit je oznámením o osobách s podpisovými právy,
- vytvoření kopie pasu zakladatele (pokud je zakladatelem fyzická osoba) nebo ověřená kopie zahraničního osvědčení o registraci (pokud je zakladatelem právnická osoba).

4.2.2. Založení společnosti

Pro založení společnosti s ručením omezeným v Lotyšsku je nutné následující:

- sepsání zakládajícího dokumentu legalizovaný apostilou (ověření podpisu a razítka), kterou vydává Ministerstvo zahraničních věcí ČR a přeložen do lotyštiny nebo musí mít ověřený překlad), který popisuje právní status společnosti, strukturu základního kapitálu a další zákonem požadované informace,
- sepsání smlouvy o založení společnosti, pokud společnost zakládá více společníků,
- zpracování žádosti o registraci do obchodního rejstříku se specifikací předmětu podnikání (poplatek za notářské ověření prvního podpisu je 200 Kč, za každý další podpis 20 Kč),
- notářské ověření registrační žádosti,
- podání žádosti na registru podniků Latvijas Republikas Uzņēmumu Reģistrs,

- zaplacení registračního poplatku (4 000 Kč) a za uveřejnění založení společnosti ve věstníku Latvijas Vestnesis (1 000 Kč),
- zaplacení poplatku za vydání speciální licenci, je-li vyžadována zvláštním zákonem,
- zápis do obchodního rejstříku během 16 dnů nebo expresně do tří dnů za dvojnásobné poplatky.

4.2.3. Povinnosti po vzniku společnosti

Zapsáním do obchodního rejstříku společnost vznikne a získává právní subjektivitu.

Od tohoto dne má tyto povinnosti:

- registrace k sociálnímu pojištění u státního finančního úřadu do 5. dne v měsíci následujícím po měsíci, kdy byl zaměstnán první zaměstnanec,
- registrace k DPH u státního finančního úřadu do 30 dnů, kdy hodnota pořízení z území EU přesáhne 7000 LVL (což je cca 28 500 Kč).

4.3. Shrnutí rozdílů v založení společnosti s.r.o. v ČR, SR a v Lotyšsku

Při zakládání společnosti s ručením omezeným v České republice musí mít společenská listina nebo smlouva formu notářského zápisu. Na Slovensku i v Lotyšsku od roku 2004 tato povinnost odpadla. Společníci musí složit vklady ve výši základního kapitálu, který je v ČR 200 000 Kč, na Slovensku 170 000 Kč a v Lotyšsku 81 500 Kč.

Nejpříznivější podmínkou je lhůta zapsání do obchodního rejstříku, která v ČR trvá až 14 dnů, na Slovensku pouze 5 dnů a v Lotyšsku 16 dnů nebo do 3 dnů za dvojnásobné poplatky.

Ve srovnání administrativní náročnosti při zakládání společnosti s ručením omezeným je to v České i Slovenské republice na stejné úrovni, jedná se přibližně 10 kroků, které musí podnikatel udělat pro samotné založení společnosti. V Lotyšsku je založení společnosti administrativně náročnější kvůli větší byrokracii a jazykové bariéře. Podle zdroje The Worldbank Starting a business 2006 je finanční náročnost na založení společnosti v ČR okolo 20 000 Kč, v SR 8 000 Kč a v Lotyšsku 5 000 Kč. Částky jsou přepočteny dle průměrného kurzu ČNB za rok 2006.

4.4. Porovnání výše daně z příjmů právnických osob v ČR, SR a v Lotyšsku na modelovém příkladě

Na modelovém příkladu budu demonstrovat daňové zatížení v České a Slovenské republice i v Lotyšsku v několika variantách. Ve všech variantách pro zjednodušení budeme předpokládat, že společnost s ručením omezeným dosáhne za zdaňovací období roku 2006 výsledku hospodaření 1 000 000 Kč. Pro porovnání použiji přepočtu cizích měn na koruny české podle průměrného ročního kurzu dle ČNB v roce 2006. Průměrný kurz dle ČNB byl CZK 40,708,-- za LVL 1,-- a CZK 76,160,-- za SKK 100,--.

4.4.1. Varianta bez uplatnění odpočtů a slev na dani

Společnost neinvestovala do majetku. Předpokládejme, že pro výpočet slovenského a lotyšského daňového zatížení budeme vycházet ze stejného zisku 1 000 000 Kč.

Zdanění v České republice

Základ daně	1 000 000 Kč
Daň z příjmů 28 %	<u>280 000 Kč</u>

Zdanění ve Slovenské republice

Základ daně	1 000 000 Kč
Daň z příjmů 19 %	<u>190 000 Kč</u>

Zdanění v Lotyšsku

Základ daně	1 000 000 Kč
Daň z příjmů 15 %	<u>150 000 Kč</u>

*Rozdíl daňové povinnosti mezi Českem a Slovenskem je 90 000,- ve prospěch SR.
Rozdíl daňové povinnosti mezi Českem a Lotyšskem je 130 000,- ve prospěch Lotyšska.
Rozdíl daňové povinnosti mezi Slovenskem a Lotyšskem je 40 000,- ve prospěch Lotyšska.*

V tomto případě daňové zatížení vyplývá jednoznačně ve prospěch Lotyšska, které je o 53,5 % nižší než v České republice a o 21 % nižší než na Slovensku. Zajímavé je i zdanění na Slovensku, které je o 32 % nižší než v České republice.

4.4.2. Varianta s uplatněním odpočtů a slev na dani

a) Předpokládejme, že společnost zaměstnává jednoho zaměstnance se změněnou pracovní schopností a uplatňuje si na něho slevy na dani ve výši 18 000 Kč. Tato sleva platí pouze pro Českou republiku.

Zdanění v České republice

Základ daně	1 000 000 Kč
Daň z příjmů 24 %	240 000 Kč
- sleva na dani na ZPS	18 000 Kč
Daňová povinnost	<u>222 000 Kč</u>

Zdanění ve Slovenské republice

Základ daně	1 000 000 Kč
Daň z příjmů 19 %	<u>190 000 Kč</u>

Zdanění v Lotyšsku

Základ daně	1 000 000 Kč
Daň z příjmů 15 %	<u>150 000 Kč</u>

Rozdíl daňové povinnosti mezi Českem a Slovenskem je 32 000,- ve prospěch SR.

Rozdíl daňové povinnosti mezi Českem a Lotyšskem je 72 000,- ve prospěch Lotyšska.

Rozdíl daňové povinnosti mezi Slovenskem a Lotyšskem je 40 000,- ve prospěch Lotyšska.

I přes uplatnění slev na dani v České republice, které nelze uplatnit v lotyšském ani slovenském zákoně, dani, je stále daňové zatížení v Lotyšsku o 32,4 % a na Slovensku o 14,4 % nižší než v České republice.

b) Společnost zařadila v roce 2006 do užívání administrativní budovu v hodnotě 5 000 000 Kč. Společnost se rozhodla pro zrychlené odpisování hmotného majetku.

Zdanění v České republice

Základ daně	1 000 000 Kč
- odpis administrativní budovy	100 000 Kč
Upravený základ daně	900 000 Kč
Daň z příjmů 24 %	216 000 Kč
- sleva na dani na ZPS	18 000 Kč
Daňová povinnost	<u>198 000 Kč</u>

Zdanění ve Slovenské republice

Základ daně	1 000 000 Kč
- odpis administrativní budovy	250 000 Kč
Upravený základ daně	750 000 Kč
Daň z příjmů 19 %	<u>142 500 Kč</u>

Zdanění v Lotyšsku

Základ daně	1 000 000 Kč
- odpis administrativní budovy	500 000 Kč
Upravený základ daně	500 000 Kč
Daň z příjmů 15 %	<u>75 000 Kč</u>

Rozdíl daňové povinnosti mezi Českem a Slovenskem je 55 500,- ve prospěch SR.

Rozdíl daňové povinnosti mezi Českem a Lotyšskem je 123 000,- ve prospěch Lotyšska.

Rozdíl daňové povinnosti mezi Slovenskem a Lotyšskem je 67 500,- ve prospěch Lotyšska.

I přes množství odpočitatelných položek a slevy na dani je daňové zatížení v ČR vyšší o 28 % než na Slovensku. Tento rozdíl způsobila rozdílná doba odpisování administrativní budovy, která se v ČR odpisuje 50 let a v SR 20 let. Při srovnání daňové povinnosti ČR a Lotyšska je tato povinnost v ČR o 62 % vyšší než v Lotyšsku, takový

výsledek vznikl z důvodu znásobené sazby zrychlených odpisů budovy v Lotyšsku. I v tomto případě je tedy minimální daňová povinnost v Lotyšsku.

c) Společnost s ručením omezeným uvažuje v roce 2006 o opravě střechy administrativní budovy v hodnotě 300 000 Kč a vytvoří v roce 2006 rezervu na opravu tohoto majetku v potřebné výši.

Ve slovenské ani v lotyšské daňové povinnosti se oproti předchozímu modelovému příkladu nic nezmění, protože na Slovensku nelze uplatnit odpočet na tvorbu rezervy na opravy hmotného majetku.

Zdanění v České republice

Základ daně	1 000 000 Kč
- odpis administrativní budovy	100 000 Kč
- tvorba rezervy na opravy hmotného majetku	300 000 Kč
Upravený základ daně	600 000 Kč
Daň z příjmů 24 %	144 000 Kč
- sleva na dani na ZPS	18 000 Kč
Daňová povinnost	<u>126 000 Kč</u>

Rozdíl daňové povinnosti mezi Českem a Slovenskem je 16 000,- ve prospěch ČR.

Rozdíl daňové povinnosti mezi Českem a Lotyšskem je 51 000,- ve prospěch Lotyšska.

Rozdíl daňové povinnosti mezi Slovenskem a Lotyšskem je 67 500,- ve prospěch Lotyšska.

Po uplatnění odpisu budovy, tvorby rezervy na opravy hmotného majetku a slevy na dani je česká daňová povinnost nižší než slovenská pouze o 13 %. Rezerva má však pouze přechodný charakter a její rozpuštění ovlivní daňové zatížení české společnosti v roce 2007. Nejlépe daňová povinnost opět vyšla v Lotyšsku, kdy je v porovnání s ČR o 40,5 % a oproti SR je nižší o 47 %.

4.4.3. Varianta s vysokým základem daně

V případě vyšších hospodářských výsledků budou podstatnější rozdíly v daňovém zatížení. Uvedu konkrétní příklad společnosti s ručením omezeným, která dosáhla za zdaňovací období 2006 hospodářského výsledku ve výši 10 mil. Kč. V tomto roce zařadila do užívání výrobní halu v hodnotě 5 mil. Kč. Rozhodla se, že v roce 2006 opraví střechu budovy, přičemž náklady na její opravu představují 300 000 Kč. Budovu se rozhodla společnost odepisovat zrychleně. Ve zdaňovacím období 2006 zaměstnává dvě osoby se změněnou pracovní schopností.

Zdanění v České republice

Základ daně	10 000 000 Kč
- odpis administrativní budovy	100 000 Kč
- tvorba rezervy na opravy hmotného majetku	300 000 Kč
Upravený základ daně	9 600 000 Kč
Daň z příjmů 24 %	2 304 000 Kč
- sleva na dani na ZPS	36 000 Kč
Daňová povinnost	<u>2 268 000 Kč</u>

Zdanění ve Slovenské republice

Základ daně	10 000 000 Kč
- odpis administrativní budovy	250 000 Kč
Upravený základ daně	9 750 000 Kč
Daň z příjmů 19 %	<u>1 852 500 Kč</u>

Zdanění v Lotyšsku

Základ daně	10 000 000 Kč
- odpis administrativní budovy	500 000 Kč
Upravený základ daně	9 500 000 Kč
Daň z příjmů 15 %	<u>1 425 000 Kč</u>

Rozdíl daňové povinnosti mezi Českem a Slovenskem je 415 500,- ve prospěch SR.

Rozdíl daňové povinnosti mezi Českem a Lotyšskem je 918 000 ,- ve prospěch Lotyšska.

Rozdíl daňové povinnosti mezi Lotyšskem a SR je 427 500 ,- ve prospěch Lotyšska.

V české společnosti s ručením omezeným daňové zatížení z daní z příjmů právnických osob jasně ukazuje, že i po uplatněných odpočtech a slevách na daních je o 18 % vyšší než slovenské daňové zatížení, což v tomto případě činí poměrně vysokou částku, kterou poplatník zaplatí na daních. Je to i na úkor toho, že české společnosti využívají výhod neuplatňovaných na Slovensku. Ještě výhodnější je daňové zatížení v Lotyšsku, kde díky 15 % daňové sazbě je daňová povinnost o 40,5 % nižší než v České republice a o 23 % než na Slovensku. Při ještě vyšším hospodářském výsledku např. 100 mil. Kč je rozdíl daňového zatížení ještě více znatelný a ukazuje se, že lotyšské daňové zatížení je pro společnosti nejvýhodnější, protože společnost ušetří na daních vysoké částky.

4.5. Daňové odpisování dlouhodobého majetku na modelovém příkladě

Pro porovnání daňových odpisů beru v úvahu zákon o dani z příjmů platný k 1. 1. 2006. Daňové odpisování dlouhodobého majetku v České a Slovenské republice a v Lotyšsku přiblížím na několika modelových příkladech:

a) Rovnoměrné odpisování dlouhodobého majetku

Spol. s.r.o. si pořídila v roce 2006 nákladní automobil v pořizovací ceně 900 000 Kč včetně DPH. Podle českého i slovenského zákona o dani z příjmů byl zařazen do druhé odpisové skupiny. Společnost odepisuje majetek rovnoměrným způsobem. Nákladní automobil splňuje podmínku pro uplatnění zvýšené roční odpisové sazby v prvním roce odpisování. Pro srovnání Lotyšska s Českou a Slovenskou republikou je nutno použít odhad doby užívání, která je odhadnuta podle doby leasingu na 8 let.

Česká republika

Zdaňovací období

2006

2007

Uplatnění daňových odpisů

900 000 Kč * (21/100) = 189 000 Kč

900 000 Kč * (19,75/100) = 177 750 Kč

Společnost s ručením omezeným postupovala podle roční odpisové sazby podle § 31 odst. 1 písm. d) zákona č. 699/2004 Sb., protože se jedná o prvního vlastníka hmotného majetku. V prvním roce lze uplatnit zvýšený odpis, avšak v dalších letech odpisování jsou stanoveny odpisové sazby tak, aby nepřevýšily vstupní cenu. Celkem si tedy společnost uplatní v nákladech 700 000 Kč.

Pro porovnání se Slovenskem a Lotyšskem bude znít zadání stejně. Slovenský ani lotyšský zákon o dani z příjmů nezná zvýšenou roční sazbu, tudíž se s ní v tomto případě nepočítá.

Slovenská republika

Zdaňovací období	Uplatnění daňových odpisů	
2006	900 000/6	= 150 000 Kč
2007	900 000/6	= 150 000 Kč

Lotyšsko

Nejprve je potřeba vypočítat sazbu pomocí vzorce: 1/doba použitelnosti.

Sazba pro odpis = $1/8 * 100 \% = 12,5 \%$

Zdaňovací období	Uplatnění daňových odpisů	
2006	900 000*0,125	= 112 500 Kč
2007	900 000*0,125	= 112 500 Kč

Výše rovnoměrného odpisu v prvním roce, který může společnost uplatnit v nákladech je v České republice o 39 000,- vyšší než na Slovensku a o 76 500,- vyšší než v Lotyšsku.

Ve všech třech státech je celkové uplatnění odpisů v nákladech stejné. Liší se však v prvním roce odpisování, kdy si česká společnost uplatní v nákladech vyšší částku a tím se i zkrátí doba odpisování než slovenské nebo lotyšské společnosti.

V případě, že si společnost pořídí administrativní budovu ve stejné výši vstupní ceny 5 000 000 Kč porovnáme výsledné uplatnění nákladů v jednotlivých zemích. V SR je budova zařazena podle zákona o dani z příjmů do 4 odpisové skupiny, zatímco v ČR je zařazena do 5 odpisové skupiny. V Lotyšsku se pro výpočet použije předpokládaná doba životnosti majetku. Majetek bude odepisován rovnoměrným způsobem.

Česká republika

Zdaňovací období	Uplatnění daňových odpisů
Rok 2006	$5\,000\,000 * (1,4/100) = 70\,000\text{ Kč}$
Rok 2007	$5\,000\,000 * (3,4/100) = 170\,000\text{ Kč}$

Slovenská republika

Zdaňovací období	Uplatnění daňových odpisů
Rok 2006	$5\,000\,000/20 = 250\,000\text{ Kč}$
Rok 2007	$5\,000\,000/20 = 250\,000\text{ Kč}$

Lotyšsko

Nejprve je potřeba vypočítat sazbu pomocí vzorce: $1/\text{doba použitelnosti}$.

Sazba pro odpis = $1/20 * 100\% = 5\%$

Zdaňovací období	Uplatnění daňových odpisů
Rok 2006	$5\,000\,000 * 0,05 = 250\,000\text{ Kč}$

*Výše rovnoměrného odpisu v prvním roce, který může společnost uplatnit v nákladech je na Slovensku i v Lotyšsku o **180 000,-** vyšší.*

Vlivem zařazení budovy do rozdílných odpisových skupin je zřejmé, že daňové odpisy při rovnoměrném způsobu v České republice jsou téměř o tři čtvrtiny nižší než na Slovensku a v Lotyšsku. Z toho vyplývá, že slovenská i lotyšská společnost bude mít v prvním roce nižší základ daně, což je pro společnost příznivé. Z toho vyplývá, že se bude budova v ČR nejdéle odpisovat, a to až 50 let.

b) Zrychlené odpisování dlouhodobého majetku

Společnost s ručením omezeným si pořídila v roce 2006 nákladní automobil ve vstupní ceně 900 000 Kč včetně DPH. Podle zákona o dani z příjmů v ČR i SR byl zařazen do druhé odpisové skupiny. Společnost odepisuje majetek zrychleným způsobem. Nákladní automobil splňuje podmínku pro uplatnění zvýšené roční odpisové sazby v prvním roce odpisování o 10 %. Zůstatková cena automobilu bude nulová.

Česká republika

Zdaňovací období

2006

Uplatnění daňových odpisů

$900\,000/5 = 180\,000\text{ Kč}$

+ 10 % VC (90 000 Kč) = 270 000 Kč

2007

$2*630\,000/(6-1) = 252\,000\text{ Kč}$

2008

$2*378\,000/(6-2) = 189\,000\text{ Kč}$

2009

$2*189\,000/(6-3) = 126\,000\text{ Kč}$

2010

$2*63\,000/(6-4) = 63\,000\text{ Kč}$

Slovenská republika

Zdaňovací období

2006

Uplatnění daňových odpisů

$900\,000/6 = 150\,000\text{ Kč}$

2007

$2*750\,000/(7-1) = 250\,000\text{ Kč}$

2008

$2*500\,000/(7-2) = 200\,000\text{ Kč}$

2009

$2*300\,000/(7-3) = 150\,000\text{ Kč}$

2010

$2*150\,000/(7-4) = 100\,000\text{ Kč}$

2011

$2*50\,000/(7-5) = 50\,000\text{ Kč}$

Lotyšsko

Zdaňovací období

2006

Uplatnění daňových odpisů

$900\,000 * 20\% * 2/100\% = 360\,000\text{ Kč}$

2007

$540\,000 * 0,4 = 216\,000\text{ Kč}$

2008

$324\,000 * 0,4 = 129\,600\text{ Kč}$

2009

$194\,400 * 0,4 = 77\,760\text{ Kč}$

2010

$116\,640 * 0,4 = 46\,656\text{ Kč}$

Výše zrychleného odpisu v prvním roce, který může společnost uplatnit v nákladech je v České republice o 90 000,- vyšší než na Slovensku a o 90 000,- nižší než v Lotyšsku .

Česká společnost postupovala podle roční odpisové sazby podle § 32 odst. 1 se zvýšením odpisu v prvním roce dle § 32 odst. 2 písm. a) bod 3 zákona č. 699/2004 Sb. V případě slovenské společnosti jsou koeficienty pro zrychlené odpisování stejné, ale nelze zde uplatnit zvýšenou roční sazbu, jako v ČR. Z toho plyne, že česká společnost bude mít v prvním roce výši daňových odpisů vyšší než společnost slovenská. V dalších letech tomu bude naopak. Česká i slovenská společnosti si uplatní odpisy v celkové výši 900 000 Kč. V Lotyšsku byla použita metoda znásobených zrychlených odpisů, kdy se podstatně zrychlí doba odpisování a v prvním roce je odpis nejvyšší z analyzovaných zemí.

Budu uvažovat stejný příklad jako v rovnoměrném způsobu odpisování, kdy si společnost pořídila v roce 2006 administrativní budovu v hodnotě 5 000 000 Kč. Společnost se rozhodla pro zrychlený způsob odpisování. Odpisy v prvním roce odpisování budou následující:

Odpisy v České republice

2006	$5\,000\,000/50$	= <u>100 000 Kč</u>
2007	$2*4\,900\,000/(51-1)$	= <u>196 000 Kč</u>

Odpisy ve Slovenské republice

2006	$5\,000\,000/20$	= <u>250 000 Kč</u>
2007	$2*4\,750\,000/(21-1)$	= <u>475 000 Kč</u>

Odpisy v Lotyšsku

2006	$5\,000\,000*2*5\%/100\%$	= <u>500 000 Kč</u>
2007	$4\,500\,000*0,1$	= <u>450 000 Kč</u>

Výše zrychleného odpisu v prvním roce, který může společnost uplatnit v nákladech je na Slovensku o 150 000,- vyšší a v Lotyšsku o 400 000,-. V druhém roce je výše odpisu na Slovensku o 279 000 vyšší než v České republice a v Lotyšsku o 254 000 Kč než v České republice.

U budov, které jsou zařazené v ČR do šesté skupiny jsou daňové odpisy při zrychleném způsobu odpisování nižší o 60 % než v SR, tento rozdíl způsobila i delší doba odpisování v délce 50 let. V případě, že by se jednalo o budovu s vyšší vstupní cenou, lišila by se výše odpisů až o 100 %. V Lotyšsku je rozdíl výše odpisů velmi vysoký, díky znásobené zrychlené sazbě. Z modelového příkladu vyplývá, že lotyšská společnost si může snížit základ daně v prvním roce o vysokou částku odpisů. V druhém roce je výše odpisů na Slovensku a v Lotyšsku obdobná, ale v ČR stále nejnižší. V dalších letech budou se budou odpisy postupně snižovat a v ČR a SR tomu bude právě naopak.

4.6. Financování pomocí finančního leasingu na modelovém příkladě

Pro znázornění finančního leasingu na modelovém příkladu vycházím z nabídky GEmoney Bank pro rok 2007, který má své pobočky v ČR, SR i v Lotyšsku. Podmínky pro všechny tři státy jsou stejné a jsou vyjádřeny v Kč. Pro modelový příklad uvažuji koupi nákladního vozidla (zařazený v odpisové skupině 2) v ceně 900 000 Kč včetně DPH. Rok výroby 2006. První zvýšená splátka bude ve výši 25 %. Společnost požaduje využít pro počet splátek maximální dobu leasingové smlouvy, aby leasingové splátky byly co nejnižší. To znamená, že v ČR bude maximální doba leasingové smlouvy 60 měsíců a na Slovensku 72 měsíců a v Lotyšsku 96 měsíců. Splátky jsou pouze orientační a nezahrnují pojistné ani poplatky leasingové společnosti.

	ČR	SR	Lotyšsko
Kupní cena s DPH	900 000 Kč	900 000 Kč	900 000 Kč
(DPH)	(171 000 Kč)	(171 000 Kč)	(162 000 Kč)
Zvýšená splátka	225 000 Kč	225 000 Kč	225 000 Kč
Měsíční splátka	<u>15 000 Kč</u>	<u>12 500 Kč</u>	<u>9 375 Kč</u>

Protože doba leasingové smlouvy je v jednotlivých zemích odlišná, kvůli maximální době odpisování majetku, liší se tak i výše hodnoty měsíční leasingové splátky. Pro splnění požadavku společnosti na nejnižší leasingovou splátku a za dodržení podmínek pro leasing je neoptimálnější leasing v Lotyšsku. Splátka zde vychází nejlépe, a to díky době leasingové smlouvy, která je na 8 let. Pro společnost je tedy nejvýhodnější financování automobilu na Slovensku nebo v Lotyšsku. Druhým důvodem je i to, že na Slovensku a v Lotyšsku podporují leasing nových automobilů, u kterých je možné použití maximální doby splácení leasingu.

Výhodou je i možnost odpočtu DPH, které je v ČR a SR ve výši 19 %, což je 171 000 Kč a v Lotyšsku ve výši 18 %, což činí 162 000 Kč.

Kdybych měla porovnávat operativní a finanční leasing, tak u jednoho automobilu by byly leasingové splátky téměř stejné, a to jak u finančního leasingu, tak u operativního leasingu. Operativní leasing se stává výhodnějším při pronájmu více vozidel. Záleží ale případ od případu, kdy je potřeba posoudit finanční situaci společnosti. Nejvíce je operativní leasing využíván v Lotyšsku, i když má podobné podmínky jako v ČR a SR. Důvodem je velká váha na image podnikatele a pravidelné obnovování vozového parku.

4.7. Daňové zatížení z pohledu daně z přidané hodnoty na modelovém příkladě

Na modelovém příkladu se pokusím znázornit daňové zatížení z pohledu daně z přidané hodnoty v České a Slovenské republice i v Lotyšsku. Pro zjednodušení budu uvažovat o tom, že společnost s ručením omezením plánuje nákup zboží (zahrnuté v základní sazbě DPH) ve státu, kde podniká v pořizovací ceně 1 000 000 Kč bez DPH.

DPH v České a Slovenské republice

Pořizovací cena	1 000 000 Kč
Sazba DPH 19 %	190 000 Kč
Prodejní cena (s DPH)	<u>1 190 000 Kč</u>

DPH v Lotyšsku

Pořizovací cena	1 000 000 Kč
Sazba DPH 18 %	180 000 Kč
Prodejní cena (s DPH)	<u>1 180 000 Kč</u>

Rozdíl daně z přidané hodnoty je nepatrný. V České a Slovenské republice se neliší a v Lotyšsku se liší pouze o 1 %. V případě, že společnost bude mít velké obraty zboží nebo služeb, měla by sazbu DPH vzít v úvahu při rozhodování o svém budoucím podnikání.

4.8. Odvody za zaměstnance z pohledu zaměstnavatele na modelovém příkladě

Zaměstnavatel má povinnost odvádět pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a zdravotní pojištění. Modelový příklad znázorní výši odvodů za zaměstnance. Jako vyměřovací základ předpokládám minimální mzdu daného státu k 1. 1. 2007.

Česká republika

Hrubá mzda	8 000 Kč
Odvody zaměstnavatel (35 %)	<u>2 800 Kč</u>

Slovenská republika

Hrubá mzda	5 788 Kč
Odvody zaměstnavatel (35,2 %)	<u>2 038 Kč</u>

Lotyšsko

Hrubá mzda	4 885 Kč
Odvody zaměstnavatel (24,09 %)	<u>1 177 Kč</u>

Nejnižší odvody za zaměstnance i vzhledem k výši minimální mzdy jsou v Lotyšsku. Zatímco v České republice odvede zaměstnavatel sociální a zdravotní pojištění za jednoho zaměstnance až o 21 000 Kč více než v Lotyšsku.

4.9. Souhrnné zhodnocení modelových příkladů

V české společnosti s ručením omezeným daňové zatížení z daní z příjmů právnických osob jasně ukazuje, že i po uplatněných odpočtech a slevách na daních je stále vyšší než celková slovenská i lotyšská daňová povinnost, což v případě vyššího hospodářského výsledku může činit poměrně vysokou částku, kterou poplatník zaplatí na daních. Je to i na úkor toho, že české společnosti využívají výhod neuplatňovaných na Slovensku ani v Lotyšsku.

Po změně počtu odpisových skupin v ČR i SR nastalo přesouvání některého majetku do jiných skupin, čímž došlo ke zkrácení doby odpisování. Celková hodnota daňových odpisů, které si společnost uplatní v nákladech je v ČR i SR stejná. V Lotyšsku jsou díky znásobeným zrychleným odpisům uplatňovány náklady ve vyšší hodnotě a jsou rychleji odpisovány než v ČR a SR. V jednotlivých modelových případech nastala situace, že daňové odpisy v prvním roce jsou v České republice nižší než na Slovensku i v Lotyšsku. Opačný případ nastal, pokud se jednalo o použití zvýšeného odpisu nebo zvýšené roční sazby v rovnoměrné nebo zrychlené metodě odpisování.

Z pohledu financování movitého majetku finančním leasingem je důležitá doba leasingové smlouvy. Nejdelší doba je možná pouze v Lotyšsku, a to až 8 let. V České i Slovenské republice může být maximální doba leasingu až 6 let. Na Slovensku i v Lotyšsku se klade důraz na automobily s novým rokem výroby, splněním této podmínky může být uzavřená leasingová smlouva na maximální dobu, ta však nesmí překročit dobu odpisování podle zákona o dani z příjmů.

Společně s leasingem úzce souvisí daň z přidané hodnoty, která je v ČR i SR stejná a v Lotyšsku o 1 % nižší. Ve všech třech státech existuje možnost odečíst si DPH u užitkových vozidel.

Odvody za zaměstnance z pohledu zaměstnavatele vychází nejpříznivěji v Lotyšsku, kdy ročně činí rozdíl oproti České republice až 21 000 Kč a až 10 000 Kč oproti Slovensku.

Závěr

Zhodnotila jsem zásadní kritéria pro vhodnost podnikání v České i Slovenské republice a v Lotyšsku, mezi které patřila především volba místa pro investování, sazba daně z příjmů právnických osob, sazba daně z přidané hodnoty, výše odpisů, které možno uplatnit jako daňový náklad, finanční náročnost pracovní síly, složitost a nákladnost založení společnosti s ručením omezeným v ČR, SR nebo v Lotyšsku.

Ze zjištěných poznatků jednoznačně vyplývají nejpříznivější podmínky pro založení společnosti s ručením omezeným v Lotyšsku. Tato skutečnost vyplývá z příznivých ekonomických výsledků země, kdy Lotyšsko patří mezi nejrychleji hospodářsky rostoucí země s nízkou mírou nezaměstnanosti a nejbližším plánovaným termínem zavedením měny Euro. I z legislativního hlediska je Lotyšsko perspektivní zemí pro podnikání, především díky nízké 15-ti % sazbě daně z příjmů právnických osob, velmi nízkým nákladům na pracovní sílu i s ohledem na sociální pojištění z hlediska zaměstnavatele, expresní době pro založení obchodní společnosti, nižší hodnotě základního kapitálu i celkové nákladnosti na založení společnosti, příznivější sazbě daně z přidané hodnoty i menšího počtu právnických osob, které mohou být potencionálními konkurenty. Dalším pozitivem z pohledu zákona o dani z příjmů je rychlejší doba odpisování hmotného majetku a velmi příznivé podmínky pro poskytování leasingu. Negativa, které jsem shledala při analýze podmínek podnikání v Lotyšsku jsou především byrokracie při zakládání společnosti, vysoká míra inflace, nižší kupní síla obyvatelstva, vyšší míra korupce a hlavně jazyková bariéra.

Pokud by podnikatele odrazovala 1 250-ti kilometrová vzdálenost Lotyšska a nelákali ho možnosti východní trhu, existuje pro podnikatele zajímavější varianta, než podnikat v České republice, a to začít podnikat, nebo přesunout své místo podnikání na Slovensko. V analýze slovenských podmínek podnikání se Slovensko umístilo na druhém místě za Lotyšskem. Při srovnání Slovenska s Českou republikou vyplývají obdobná pozitiva, jako při srovnání Lotyšska s oběma státy. Nejvíce společnosti láká na Slovensko nižší sazba daně z příjmů právnických osob. Nejčastěji se jedná o společnosti s vysokým základem daně a mobilním předmětem podnikání, které mohou působit zároveň jak na slovenském, tak i českém trhu. Dalším pro podnikatele důležitým plusem je velmi krátká doba založení obchodní společnosti a nižší nákladnost

na pracovní sílu i na samotné založení společnosti než v České republice. Velkým kladem pak i může být jazyková bariéra, která je na Slovensku minimální.

Před započítáním podnikání v Lotyšsku nebo na Slovensku je nutno zvážit, zda se v nejbližších letech nepřiblíží podmínky podnikání Slovenské republiky nebo Lotyšsku, a tak by ztratilo význam přesouvat nebo zakládat společnost s ručením omezeným v Lotyšsku nebo na Slovensku. Přesunutí společnosti na Slovensko nebo do Lotyšska by se vyplatilo společnostem, které mají vysoký základ daně a mají mobilní předmět podnikání, nebo případně se jejich aktivita odehrává na Slovensku nebo v Lotyšsku. Závěrem hodnotím lotyšské a slovenské podmínky pro podnikání jako výhodnější a zajímavější než v ČR.

Literatura a použité zdroje

Knižní publikace a časopisy

- (1) FEKETE, Inrich. *Obchodná spoločnosť s ručením obmedzeným*. 1. vyd. Bratislava: EPOS. 2004. 711 s. ISBN 80-8057-574-3.
- (2) JOKLOVÁ, Kateřina, et al. *Pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU*. 1. vyd. Svaz obchodu a cestovního ruchu ČR, 2006. 72 s. ISBN 80-239-7718-0.
- (3) KORÁB, Vojtěch - MIHALSKO, Marek. *Založení a řízení společnosti: společnost s ručením omezeným, komanditní společnost, veřejná obchodní*. 1.vyd. Brno: Computer Press, 2005. 252 s. ISBN 80-251-0592.
- (4) MACHÁČEK, I. Přehled podstatných změn v daňovém odpisování dlouhodobého majetku v roce 2005. *Daně a právo v praxi*. 2005, roč. 10, č. 1, s. 32-37. ISSN: 1211-7293.
- (5) MACHÁČEK, I. Zdanění společnosti podnikající na Slovensku. *Daně a Účetnictví*. 2004, roč. 1, č. 4, s. 13-16. ISSN: 1213-9270.
- (6) MUŠKA, Aina. *Uzņēmējdarbības pamatkurss*. 2. vyd. Rīga : SIA KIF "Biznesa kompleks", 2006. 136 s. ISBN 9984761444.
- (7) NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, 2005. 235 s. ISBN: 80-7357-142-0
- (8) PELIKÁNOVÁ, Irena – ČERNÁ, Stanislava. *Obchodní právo 2: společnosti obchodního práva a družstva*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 545 s. ISBN 80-7357-149-8.
- (9) PETROVICKÁ, I. Daň z příjmů právnických osob v Slovenskej a Českej republice v roku 2004. *Dane a Účtovníctvo*. 2004. roč. 1, č. 9, s. 48-58. ISSN: 1336-426X.
- (10) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska*. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN: 978-80-7201-649-5
- (11) ŠIROKÝ, Jan. Daňové aspekty podnikání v zemích EU: Lotyšsko. *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2006, roč. 14, č. 11, s. 29-30.
- (12) ŠIROKÝ, Jan. Daňové aspekty podnikání v zemích EU: Slovensko. *Daňová a hospodářská kartotéka*. 2006, roč. 14, č. 14-15, s. 41-42.
- (13) ZACIEVA, J. *Uzņēmuma ienākuma nodokļa deklarācija*. SIA „Mamuts“, 2004. 112 s. ISSN: 1407-1991

Internetové zdroje

- (14) *EUROPA : EUROSTAT* [online]. 1995 , 22. 3. 2007 [cit. 2007-03-22]. Dostupný z WWW: <ec.europa.eu/eurostat>.
- (15) GOLLA, Petr. Kolik stojí společnost s ručením omezeným?. *Měšec.cz* [online]. 2007 [cit. 2007-03-22]. Dostupný z WWW: <<http://www.mesec.cz/clanky/kolik-stoji-spolecnost-s-rucenim-omezenym/>>.
- (16) KOHOUT, Pavel. Tygři daní všem stejně. *MF Dnes* [online]. 2007 [cit. 2007-02-16], s. 8. ISSN 1210-11.
- (17) *Latvian Investment and Development Agency* . [online]. [cit. 2006 – 10 - 24]. Dostupné na: http://www.liaa.gov.lv/eng/invest/business_guide/Tax
- (18) MACH, Petr. *Rovná daň* [online]. c2004, poslední revize 9. 9. 2004 [cit. 2007-01-14]. <<http://petrmach.cz/cze/prispevek.php>>.
- (19) *Ministry of Finance of the Republic of Latvia*. [online]. [cit. 2006 – 10 - 24]. Dostupné na: <http://www.fm.gov.lv/index.php?id=8>
- (20) SERVUS, Stanislav. Evropská společnost - životaschopná korporace nebo přeregulovaný moloch?. *iDnes.cz* [online]. 2005 [cit. 2007-03-27]. Dostupný z WWW: <http://zakony.idnes.cz/obchodnipravo.asp?r=obchodnipravo&c=A050317_000000_obchodnipravo_6225>.
- (21) *Valters Gencs : Doing Business in Latvia* [online]. 2002 , September, 2006 [cit. 2007-03-22]. Dostupný z WWW: <<http://www.gencs.lv/doing.html>>.
- (22) VOLDEMĀRS, O. Jaunami likumos par uzņēmumu ienākuma nodokli. *Dienas Bizness* [online]. 2007, gad. 11, num. 2 [cit. 2007-01-02], s. 2. ISSN 1407-2041.

Zákony, vyhlášky a nařízení

- (23) *Darbalikums* podle stavu k 22. 4. 2004
- (24) *Komerclikums* podle stavu k 10. 04. 2006
- (25) *Likums par uzņēmējdarbību* podle stavu k 16. 4. 2004
- (26) *Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli* podle stavu k 20. 10. 2005
- (27) *Likums par pievienotās vērtības nodokli* podle stavu k 29. 12. 2006
- (28) *Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů* podle stavu k 1. 1. 2006
- (29) *Zákon č. 065/1965 Sb. zákoník práce* podle stavu k 1. 1. 2006
- (30) *Zákon č. 262/2006 Sb. zákoník práce* podle stavu k 1. 1. 2007

- (31) *Zákon č.235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty* podle stavu k 1. 1. 2006
- (32) *Zákon č.513/1991 Sb. obchodní zákoník* podle stavu k 1. 1. 2006
- (33) *Zákon č. 513/1991 Z.z. obchodný zákonník* podle stavu k 1.8.2005
- (34) *Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov* podle stavu k 1. 1. 2007
- (35) *Zákon č. 311/2001 Z. z. zákonník práce* podle stavu k 1. 6. 2006
- (36) *Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty* podle stavu k 1. 1. 2007
- (37) *Zákon č. 455/1991 Sb. o živnostenském podnikání* podle stavu k 1. 9. 2006
- (38) *Zákon č. 455/1991 Z.z. o živnostenskom podnikání* podle stavu k 1. 9. 2005

Seznam grafů, obrázků a tabulek

Graf 1: Růst HDP v ČR, SR a v Lotyšsku za období 2002 - 2007	41
Graf 2: Podíl registrovaných společností s.r.o. na celkovém počtu populace v ČR, v SR a v Lotyšsku (k datu 31. 12. 2006)	43
Graf 3: Srovnání sazby daně z příjmů v ČR, v SR a v Lotyšsku.....	50
Graf 4: Přehled základních sazeb DPH v % za období 2003 - 2007	57
Graf 5: Přehled snížených sazeb DPH v % za období 2003 - 2007.....	57
Obrázek 1: Obecné schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob	22
Obrázek 2: Transformace na navrhovaný systém daně	64
Tabulka 1: Zařazení hmotného majetku do odpisových skupin	28
Tabulka 2: Srovnání výše vkladu společníka a základního kapitálu u s. r. o.	44
Tabulka 3: Sazby daně z příjmů PO v ČR, SR a v Lotyšsku.....	49
Tabulka 4: Srovnání doby odpisování v ČR a SR	51
Tabulka 5: Srovnání výše koeficientu pro rovnoměrné odpisování v ČR a SR	52
Tabulka 6: Koeficienty pro zrychlené odpisování v České republice	53
Tabulka 7: Koeficienty pro zrychlené odpisování na Slovensku	53
Tabulka 8: Sazby pro zrychlené odpisování v Lotyšsku	54
Tabulka 9: Výše minimální mzdy k 1.1. 2007 v Kč	58
Tabulka 10: Přehled průměrných měsíčních mezd v ČR, v SR a v Lotyšsku	59
Tabulka 11: Odvody pojistného ze mzdy - zaměstnavatel	60

Seznam použitých zkratk

a. s.	akciová společnost
CPI	Corruption Perception Index
ČR	Česká republika
ČSSD	Česká strana sociálně demokratická
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
EUROSTAT	Evropský statistický úřad
FO	fyzická osoba
Gfk	společnost v oblasti výzkumu trhu a veřejného mínění v ČR
HDP	hrubý domácí produk
k. s.	komanditní společnost
ObchZ	Obchodní zákoník
ODS	Občanská demokratická strana
PO	právnická osoba
Sb.	Sbírka zákonů
SIA	Sabiedrība ar ierobežotu atbildību
SR	Slovenská republika
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
US-DEU	Unie svobody – Demokratická unie
VC	vstupní cena
VH	výsledek hospodaření
v.o.s.	veřejná obchodní společnost
Zb.(z.z.)	Zbierka zákonů
ZC	zůstatková cena
ZD	základ daně
ZPS	změněná pracovní schopnost

Seznam příloh

Příloha 1: Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob (CD)

Příloha 2: Daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb (CD)

Příloha 3: Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob v Lotyšsku

(Uzņēmumu ienākuma nodokļa taksācijas gada deklarācija) (CD)

Příloha 4: Návrh na zápis s. r. o. do obchodního rejstříku (CD)

Příloha 5: Návrh na zápis s. r. o. do obchodného registra (CD)

Příloha 6: Návrh na zápis kapitálové spol. do obchodního rejstříku v Lotyšsku [EN]

(Application to enter a capital company in the Commercial register) (CD)