

Autorský kolektív APZ **2019**

Daňové a odvodové zaťaženie slovenských podnikov v porovnaní s krajinami Európskej únie a jeho dopady na konkurencieschopnosť slovenského priemyslu



Tento projekt sa realizuje vďaka podpore z Európskeho sociálneho fondu a Európskeho fondu regionálneho rozvoja v rámci Operačného programu Ľudské zdroje.

NÁRODNÝ PROJEKT

Podpora kvality sociálneho dialógu

Typ projektu: Neinvestičný

Termín realizácie projektu: 07/2018 – 02/2023

ITMS projektu: 312031V749

Autorský kolektív APZ

Autorské dielo bolo vypracované v rámci hlavnej aktivity „Posilnenie odborných a analytických kapacít sociálnych partnerov, budovanie infraštruktúry a komunikačnej platformy sociálneho dialógu a rozvoja sociálneho partnerstva na národnej a medzinárodnej úrovni“ v rámci podaktivity 1.1 Posilnenie kapacít sociálnych partnerov prostredníctvom analytickej činnosti Národného projektu Podpora kvality sociálneho dialógu expertným tímom (Ing. Rastislav Baďura, Ing. Martin Hudcovský, PhD., Ing. Karol Morvay, PhD.) sociálneho partnera **Asociácie priemyselných zväzov**. Vyjadruje názory a postoje sociálneho partnera na predmetnú tému. Autorské dielo nevyjadruje názory ani postoje prijímateľa projektu a bolo schválené Riadiacim výborom Národného projektu Podpora kvality sociálneho dialógu.

OBSAH

ZOZNAM GRAFOV, TABULIEK, SCHÉM A RÁMČEKOV	6
ZOZNAM SKRATIEK A ZNAČIEK	19
ZOZNAM PRÍLOH	22
1. ÚVOD	23
2. CIELE ANALYTICKÉHO DOKUMENTU	29
3. ANALÝZA DAŇOVO-ODVODOVÉHO ZAŤAŽENIA PODNIKOV V SR.....	31
3.1. POPIS DAŇOVÉHO A ODVODOVÉHO ZAŤAŽENIA PODNIKOV V SR A VO VYBRANÝCH KRAJINÁCH EÚ	33
3.1.1. SLOVENSKO	33
3.1.2. ČESKÁ REPUBLIKA.....	52
3.1.3. MAĎARSKO.....	71
3.1.4. POĽSKO	89
3.1.5. NEMECKO	109
3.1.6. FRANCÚZSKO	127
3.1.7. PORTUGALSKO.....	145
3.1.8. RUMUNSKO	159
3.1.9. ZHRNUTIE DAŇOVO-ODVODOVÉHO ZAŤAŽENIA PRÁCE VO VYBRANÝCH KRAJINÁCH EÚ 173	
3.2. ANALÝZA VÝVOJOVÝCH TENDENCIÍ V DAŇOVO-ODVODOVOM ZAŤAŽENÍ A FAKTOROV, KTORÉ JU URČUJÚ.....	184
3.2.1. ZMENA ROLE CELKOVÝCH NÁKLADOV PRÁCE.....	185
3.2.2. SPOMALENÁ PRODUKTIVITA ZAOSTÁVA ZA NÁKLADMI PRÁCE: JEDNOTKOVÉ NÁKLADY PRÁCE NA PRUDKOM VZOSTUPE.....	194
3.2.3. POZADIE ZVÝŠENIA JEDNOTKOVÝCH NÁKLADOV PRÁCE: RASTÚCE NÁKLADY PRÁCE PRI SPOMALENEJ PRODUKTIVITE	200
3.2.4. ZISKY VERZUS MZDY: BÁZA PRE DANE Z PRÍJMOV PO VERZUS BÁZA PRE ODVODY DO FONDOV SOCIÁLNEHO ZABEZPEČENIA	206
3.2.5. ZHRNUTIE	213
3.3. ANALÝZA NA PRÍKLADOCH VZOROVÝCH PODNIKOV V SR	216
3.3.1. MALÝ PODNIK.....	216

3.3.2.	STREDNÝ PODNIK	222
3.3.3.	VEĽKÝ PODNIK	229
3.3.4.	ZHODNOTENIE ZA VZOROVÉ PODNIKY	234
3.4.	DOTAZNÍKOVÝ PRIESKUM	238
3.4.1.	METODIKA A MOTIVÁCIA	238
3.4.2.	VYHODNOTENIE ODPOVEDÍ	239
3.4.3.	ZHRNUTIE	250
4.	ODPORÚČANIA PRE TVORBU POLITÍK A VYUŽÍVANIE ICH NÁSTROJOV	253
5.	ZÁVER	263
	ZOZNAM BIBLIOGRAFICKÝCH ODKAZOV	270
	PRÍLOHA 1: DOTAZNÍKOVÝ PRIESKUM	274

ZOZNAM GRAFOV, TABULIEK, SCHÉM A RÁMČEKOV

Grafy

Graf 1 Vývoj sadzieb dane z príjmu PO v Slovenskej republike (2013 - 2019)	35
Graf 2 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Slovenskej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)	38
Graf 3 Náklady práce v Slovenskej republike (január 2017 – január 2020)	39
Graf 4 Vývoj minimálnej hrubej mesačnej mzdy v Slovenskej republike (január 2014 – január 2020)	40
Graf 5 Náklady sociálneho zabezpečenia v SR	41
Graf 6 Vývoj sadzieb dane z príjmu FO v Slovenskej republike (2013 – 2018).....	44
Graf 7 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Slovenskej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)	45
Graf 8 Celkový daňový klin - porovnanie Slovenskej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018).....	46
Graf 9 Vývoj produktivity práce v Slovenskej republike (január 2015 – január 2019)	48
Graf 10 Vývoj sadzieb dane z príjmu PO v Českej republike (2013 - 2019).....	54
Graf 11 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Českej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)	56
Graf 12 Náklady práce v Českej republike (január 2017 – júl 2019)	57
Graf 13 Vývoj minimálnej hrubej hodinovej mzdy v Českej republike (január 2014 – január 2020)	58
Graf 14 Vývoj sadzieb dane z príjmu FO v Českej republike (2013 - 2019).....	63
Graf 15 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Českej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)	64
Graf 16 Celkový daňový klin - porovnanie Českej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)....	66
Graf 17 Vývoj produktivity práce v Českej republike (január 2015 – január 2019).....	67
Graf 18 Vývoj štandardnej sadzby dane z príjmov PO v rokoch 2013 až 2019	72
Graf 19 Porovnanie vývoja podielu dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností v Maďarsku s priemerom OECD.....	76
Graf 20 Priemerná mzda v členských štátoch EÚ v roku 2018 (EUR).....	76
Graf 21 Mzdové náklady v Maďarsku.....	78

Graf 22 Vývoj sadzieb príspevkov na sociálne zabezpečenie platené zamestnancom v Maďarsku	79
Graf 23 Vývoj daňovej sadzby dane z príjmu FO v Maďarsku v rokoch 2013 až 2019	80
Graf 24 Porovnanie podielu dane z príjmu FO na príjmoch daňovníka v Maďarsku s priemerom OECD v rokoch 2013 až 2018.....	83
Graf 25 Porovnanie vývoja daňového klinu v Maďarsku s priemerom OECD v rokoch 2013 až 2018..	84
Graf 26 Vývoj produktivity práce v Maďarsku v jednotlivých kvartáloch	86
Graf 27 Vývoj jednotkových nákladov na hodinu práce v rokoch 2000 až 2018 v EUR	87
Graf 28 Vývoj štandardnej sadzby dane z príjmov PO v rokoch 2013 až 2019	90
Graf 29 Porovnanie vývoja podielu dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností v Poľsku s priemerom OECD.....	95
Graf 30 Priemerná mzda v členských štátoch EÚ v roku 2018 (EUR).....	96
Graf 31 Mzdové náklady v Poľsku	97
Graf 32 Porovnanie podielu dane z príjmov FO na príjmoch daňovníka v Poľsku s priemerom OECD v rokoch 2013 až 2018	103
Graf 33 Porovnanie vývoja daňového klinu v Poľsku s priemerom OECD v rokoch 2013 až 2018	105
Graf 34 Vývoj produktivity práce v Poľsku v jednotlivých kvartáloch.....	106
Graf 35 Vývoj sadzieb dane z príjmu PO v Nemecku (2013 - 2019).....	112
Graf 36 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Nemecka s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018).....	114
Graf 37 Náklady práce v Nemecku (január 2017 – júl 2019).....	115
Graf 38 Vývoj minimálnej hrubej hodinovej mzdy v Nemecku (január 2014 – január 2020)	116
Graf 39 Náklady sociálneho zabezpečenia v Nemecku	117
Graf 40 Vývoj sadzieb dane z príjmu FO v Nemecku (2013 - 2019)	119
Graf 41 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Nemecka s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)	122
Graf 42 Celkový daňový klin - porovnanie Nemecka s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018).....	123
Graf 43 Vývoj produktivity práce v Nemecku (január 2015 – január 2019).....	124
Graf 44 Vývoj štandardnej sadzby dane z príjmov PO v rokoch 2010 až 2019	128

Graf 45 Porovnanie vývoja podielu dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností vo Francúzsku s priemerom OECD	132
Graf 46 Priemerná mzda v členských štátoch EÚ v roku 2018 (EUR)	133
Graf 47 Porovnanie podielu dane z príjmu FO na príjmoch daňovníka vo Francúzsku s priemerom OECD v rokoch 2013 až 2018.....	138
Graf 48 Porovnanie vývoja daňového klinu vo Francúzsku s priemerom OECD v rokoch 2013 až 2018	140
Graf 49 Vývoj produktivity práce vo Francúzsku v jednotlivých kvartáloch	141
Graf 50 Vývoj sadzieb dane z príjmu PO v Portugalsku (2013 - 2019)	146
Graf 51 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Portugalska s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018).....	148
Graf 52 Náklady práce v Portugalsku (január 2017 – júl 2019).....	149
Graf 53 Vývoj minimálnej hrubej hodinovej mzdy v Portugalsku (január 2014 – január 2020)	150
Graf 54 Vývoj sadzieb dane z príjmu FO v Portugalsku (2013 - 2019)	152
Graf 55 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Portugalsko s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018).....	155
Graf 56 Celkový daňový klin - porovnanie Portugalska s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)	156
Graf 57 Vývoj produktivity práce v Portugalsku (január 2015 – január 2019)	157
Graf 58 Vývoj sadzieb dane z príjmu PO v Rumunsku (2013 - 2019)	162
Graf 59 Náklady práce v Rumunsku (január 2017 – júl 2019).....	164
Graf 60 Vývoj minimálnej hrubej mesačnej mzdy v Rumunsku (január 2014 – január 2020)	165
Graf 61 Celkový daňový klin - porovnanie Rumunska s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)	169
Graf 62 Vývoj produktivity práce v Rumunsku (január 2015 – január 2019)	170
Graf 63 Priemerné ročné tempo rastu nominálnych hodinových nákladov (z EUR, upravené PPP) ..	174
Graf 64 Podiel krajín V4 na nominálnych hodinových nákladoch Portugalska (z EUR, upravené o PPP)	175
Graf 65 Priemerné ročné tempo rastu jednotkových nákladov práce (z EUR)	176
Graf 66 Nárast nominálnych miezd a jednotkových nákladov práce medzi rokmi 2015 a 2019 (odmeny zamestnancov a JNP).....	177

Graf 67 a,b): Ukazovatele zmien nákladov práce pri prírastku vytvorenej pridanej hodnoty (v celej ekonomike).....	187
Graf 68 a,b): Ukazovatele zmien nákladov práce pri prírastku vytvorenej pridanej hodnoty (v sektore priemyselná výroba).....	188
Graf 69 a,b): Ukazovatele zmien nákladov práce pri prírastku vytvorenej pridanej hodnoty (vo výrobe motorových vozidiel).....	189
Graf 70 Rozklad tempa zmien objemu odmien zamestnancov (= nákladov práce) na zmenu priemerných odmien a zmenu počtu zamestnancov (celé hospodárstvo, indexy zmeny za obdobie 2016-2018)	192
Graf 71 Rozklad tempa zmien objemu odmien zamestnancov (= nákladov práce) na zmenu priemerných odmien a zmenu počtu zamestnancov (sektor priemyselná výroba, za obdobie 2016 - 2018).....	193
Graf 72 Rozklad tempa zmien objemu odmien zamestnancov (= nákladov práce) na zmenu priemerných odmien a zmenu počtu zamestnancov (odvetvie výroba motorových vozidiel, za obdobie 2016 – 2018)	194
Graf 73 Vývoj jednotkových nákladov práce v SR v medzinárodnom porovnaní (celé hospodárstvo)	196
Graf 74 Vývoj jednotkových nákladov práce v SR v medzinárodnom porovnaní (za priemyselnú výrobu)	197
Graf 75 Vývoj jednotkových nákladov práce v SR v medzinárodnom porovnaní (vo výrobe mot. vozidiel)	198
Graf 76 Tempo rastu produktivity a priemernej odmeny zamestnanca za vybrané periódy (celé hospodárstvo)	201
Graf 77 Tempo zmien produktivity a priemernej odmeny zamestnanca v ekonomike SR (celé hospodárstvo)	202
Graf 78 a),b): Tempo rastu produktivity a priemernej odmeny zamestnanca za vybrané periódy (sektor priemyselná výroba)	203
Graf 79 a,b): Tempo zmien produktivity a priemernej odmeny zamestnanca v ekonomike SR (sektor priemyselná výroba).....	204
Graf 80 a),b): Tempo rastu produktivity a priemernej odmeny zamestnanca za vybrané periódy (odvetvie výroby motorových vozidiel).....	205
Graf 81 a),b): Tempo zmien produktivity a priemernej odmeny zamestnanca v ekonomike SR (odvetvie výroby motorových vozidiel).....	206

Graf 82 Kombinácia rastu miezd a rastu ziskov v období 2012 – 2018 (celé hospodárstvo).....	207
Graf 83 Zmeny pomeru miezd a ziskov v SR (celé hospodárstvo).....	208
Graf 84 Kombinácia rastu miezd a rastu ziskov v období 2012 – 2018 (v priemyselnej výrobe).....	209
Graf 85 Zmeny pomeru miezd a ziskov v SR (v priemyselnej výrobe).....	210
Graf 86 Kombinácia rastu miezd a rastu ziskov v období 2012 – 2018 (v odvetví výroby motorových vozidiel)	211
Graf 87 Zmeny pomeru miezd a ziskov v SR (v odvetví výroby motorových vozidiel)	212
Graf 88 Podiel osobných nákladov na pridanej hodnote malého vzorového podniku (2015 – 2018)	217
Graf 89 Štruktúra nákladov malého vzorového podniku v roku 2018	218
Graf 90 Rozdiel medzi podielom nákladov vybraných položiek na celkových nákladoch v období 2015-16 a 2017-18 (v p.b., malý vzorový podnik)	220
Graf 91 Nákladová náročnosť na získanie 100 EUR pridanej hodnoty pre malý vzorový podnik (2015 – 2018).....	221
Graf 92 Rozdiel v nákladovej náročnosti na vytvorenie 100 EUR pridanej hodnoty medzi 2015-16 a 2017-18 podľa vybraných druhov nákladov (v EUR)	222
Graf 93 Podiel osobných nákladov na pridanej hodnote stredného vzorového podniku (2015– 2018)	223
Graf 94 Štruktúra nákladov stredného vzorového podniku v roku 2018.....	224
Graf 95 Rozdiel medzi podielom nákladov vybraných položiek na celkových nákladoch v období 2015-16 a 2017-18 (v p.b., stredný vzorový podnik)	225
Graf 96 Nákladová náročnosť na získanie 100 EUR pridanej hodnoty pre stredný vzorový podnik (2015 – 2018).....	226
Graf 97 Rozdiel v nákladovej náročnosti na vytvorenie 100 EUR pridanej hodnoty medzi 2015-16 a 2017-18 podľa vybraných druhov nákladov (v EUR)	227
Graf 98 Podiel osobných nákladov na pridanej hodnote veľkého vzorového podniku (2015 – 2018)	229
Graf 99 Štruktúra nákladov veľkého vzorového podniku v roku 2018.....	230
Graf 100 Rozdiel medzi podielom nákladov vybraných položiek na celkových nákladoch v období 2015-16 a 2017-18 (v p.b., veľký vzorový podnik)	231
Graf 101 Nákladová náročnosť na získanie 100 EUR pridanej hodnoty pre veľký vzorový podnik (2015–2018)	233

Graf 102 Rozdiel v nákladovej náročnosti na vytvorenie 100 EUR pridanej hodnoty medzi 2015-16 a 2017-18 podľa vybraných druhov nákladov (v EUR)	234
Graf 103 Porovnanie trendov vývoja podielu osobných nákladov vo vzorových podnikoch (%)	235
Graf 104 Porovnanie trendov vývoja nákladovej náročnosti produkcie vo vzorových podnikoch (%)	236
Graf 105 Príspevok vybraných nákladových položiek ku zmene nákladovej náročnosti produkcie medzi 2015-16 a 2017-18 (EUR)	238
Graf 106 Považujete mieru daňového a odvodového zaťaženia za zodpovedajúcu kvalite poskytovaných verejných služieb? (počet odpovedí = 72).....	239
Graf 107 Ak nepovažujete súčasnú mieru daňového a odvodového zaťaženia za zodpovedajúcu úrovni a kvalite poskytovaných verejných služieb, ako by ste túto výšku zmenili? (počet odpovedí = 68).....	240
Graf 108 Ako hodnotíte kvalitu verejných služieb v porovnaní s výškou daní a odvodov? (počet odpovedí = 52 až 71)	241
Graf 109 Ktorú z nasledovných podmienok dani z príjmov právnických osôb by ste upravili ako prvú (prioritne zmenili)? (počet odpovedí = 72).....	242
Graf 110 Vykonáva vaša spoločnosť prácu v tzv. neštandardných pracovných časoch? (počet odpovedí = 72).....	243
Graf 111 Z akého dôvodu vôbec nevyužívate alebo využívate len príležitostne prácu v tzv. neštandardných časoch? (počet odpovedí = 72)	244
Graf 112 Akým spôsobom by sa podľa vášho názoru mala určovať výška príplatkov za prácu v tzv. neštandardných časoch? (počet odpovedí = 72)	245
Graf 113 Považujete súčasné daňové a odvodové zaťaženie za významnú prekážku pre zvyšovanie rastu nových investícií (domácich aj zahraničných) na Slovensku? (počet odpovedí = 72)	247
Graf 114 Považujete súčasné daňové a odvodové zaťaženie za prekážku pre zvyšovaní rastu pokračujúcich, resp. obnovujúcich investícií (domácich aj zahraničných) na Slovensku? (počet odpovedí = 72).....	248
Graf 115 Považujete výšku súčasného daňového a odvodového zaťaženia na Slovensku ako dôvod potenciálneho odchodu spoločností? (počet odpovedí = 72).....	249
Graf 116 V akej miere podľa vášho názoru ohrozujú nižšie uvedené faktory nákladov práce konkurencieschopnosť priemyselnej výroby na Slovensku? (počet odpovedí = 72)	250

Tabuľky

Tabuľka 1 Kritéria pre jednotlivé veľkosti vzorových podnikov pôsobiacich v priemysle.....	26
Tabuľka 2 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Slovenskej republiky s priemerom OECD (2013 - 2018)	37
Tabuľka 3 Priemerná čistá mzda v Slovenskej republike (2019)	39
Tabuľka 4 Odvodové zaťaženie platné pre rok 2020 na Slovensku.....	41
Tabuľka 5 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Slovenskej republiky s priemerom OECD (2013 - 2018)	44
Tabuľka 6 Porovnanie celkového daňového klinu v Slovenskej republike (v % z nákladov práce, rok 2019).....	45
Tabuľka 7 Celkový daňový klin v Slovenskej republike (v % z nákladov práce, 2013 - 2018).....	46
Tabuľka 8 Produktivita práce na zamestnanú osobu – EU28 = 100 (2013 - 2018)	48
Tabuľka 9 Produktivita práce na odpracovanú hodinu - EU28 = 100 (2013 - 2018)	48
Tabuľka 10 Nominálne zvýšenie jednotkových nákladov práce – percentuálna zmena v porovnaní s predchádzajúcim rokom	49
Tabuľka 11 Nominálne jednotkové náklady práce - ročné údaje, index (rok 2010 = 100)	49
Tabuľka 12 Priemerné nominálne hodinové náklady práce na zamestnanca podľa ekonomickej činnosti (v EUR) (2017 - 2019)	49
Tabuľka 13 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce - Slovenská republika (2016 - 2019).....	50
Tabuľka 14 Minimálna doba odpisovania dlhodobého hmotného majetku.....	51
Tabuľka 15 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Českej republiky s priemerom OECD (2013 - 2018)	55
Tabuľka 16 Priemerná čistá mzda v Českej republike (2018).....	57
Tabuľka 17 Náklady sociálneho zabezpečenia v ČR	59
Tabuľka 18 Odvodové zaťaženie platné pre rok 2020 v Českej republike	59
Tabuľka 19 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Českej republiky s priemerom OECD (2013 - 2018).....	64
Tabuľka 20 Porovnanie celkového daňového klinu v Českej republike (v % z nákladov práce, rok 2018)	65

Tabuľka 21 Celkový daňový klin v Českej republike (v % z nákladov práce, 2013 - 2018)	65
Tabuľka 22 Produktivita práce na zamestnanú osobu – EU28 = 100 (2013 - 2018)	66
Tabuľka 23 Produktivita práce na odpracovanú hodinu - EU28 = 100 (2013 - 2018)	66
Tabuľka 24 Nominálne zvýšenie jednotkových nákladov práce – percentuálna zmena porovnaná s predchádzajúcim rokom	67
Tabuľka 25 Nominálne jednotkové náklady práce - ročné údaje, index (rok 2010 = 100)	67
Tabuľka 26 Priemerné nominálne hodinové náklady práce na zamestnanca podľa ekonomickej činnosti (v EUR) (2016 - 2018)	67
Tabuľka 27 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce – Česká republika (2016 - 2019)	68
Tabuľka 28 Minimálna doba odpisovania dlhodobého hmotného majetku.....	70
Tabuľka 29 Podiel dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností v %.....	75
Tabuľka 30 Vývoj priemernej mesačnej čistej mzdy a minimálnej mesačnej čistej mzdy v Maďarsku v rokoch 2014 až 2019	76
Tabuľka 31 Prehľad príspevkov na sociálne zabezpečenie a príslušných uplatniteľných sadziieb v Maďarsku	78
Tabuľka 32 Prehľad rodinných prídavkov v Maďarsku.....	81
Tabuľka 33 Vývoj podielu dane z príjmov FO na príjmoch daňovníka v Maďarsku v rokoch 2013 až 2018.....	82
Tabuľka 34 Porovnanie celkového daňového klinu v Maďarsku (v % z nákladov práce, rok 2018).....	83
Tabuľka 35 Vývoj daňového klinu v Maďarsku v rokoch 2013 - 2018.....	84
Tabuľka 36 Porovnanie produktivity práce na jednu hodinu práce v Maďarsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018	85
Tabuľka 37 Porovnanie produktivity práce na jedného pracovníka v Maďarsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018	85
Tabuľka 38 Vývoj jednotkových nákladov na hodinu práce na jedného zamestnanca v rokoch 2016 až 2018 v EUR	86
Tabuľka 39 Medziročná zmena jednotkových nákladov práce	87
Tabuľka 40 Zmena jednotkových nákladov práce v rokoch 2013 až 2018 v porovnaní s rokom 2010.	87
Tabuľka 41 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce - Maďarsko (2016 - 2019).....	88
Tabuľka 42 Prehľad odpisových sadziieb pre vybrané aktíva	88

Tabuľka 43 Podiel dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností v %.....	95
Tabuľka 44 Vývoj priemernej čistej mesačnej mzdy a minimálnej mesačnej čistej mzdy v Poľsku v rokoch 2014 až 2019.....	96
Tabuľka 45 Náklady sociálneho zabezpečenia v Poľsku	98
Tabuľka 46 Prehľad príspevkov na sociálne zabezpečenie v Poľsku	98
Tabuľka 47 Prehľad sadzieb dane z príjmu FO v Poľsku	100
Tabuľka 48 Vývoj podielu dane z príjmu FO na príjmoch daňovníka v Poľsku rokoch 2013 až 2018 .	103
Tabuľka 49 Porovnanie celkového daňového klinu v Poľsku (v % z nákladov práce, rok 2018)	104
Tabuľka 50 Vývoj daňového klinu v Poľsku v rokoch 2013 - 2018	104
Tabuľka 51 Porovnanie produktivity práce na jednu hodinu práce v Poľsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018	105
Tabuľka 52 Porovnanie produktivity práce na jedného pracovníka v Poľsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018	106
Tabuľka 53 Vývoj JNP na jedného zamestnanca v rokoch 2016 až 2018 v EUR.....	106
Tabuľka 54 Medziročná zmena JNP.....	107
Tabuľka 55 Zmena JNP v rokoch 2013 až 2018 v porovnaní s rokom 2010	107
Tabuľka 56 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce – Poľsko (2016 - 2019).....	107
Tabuľka 57 Príklady odpisových sadzieb a odpisových metód pri vybraných aktívach	108
Tabuľka 58 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Nemecka s priemerom OECD (2013 - 2018)	114
Tabuľka 59 Priemerná čistá mzda v Nemecku (2018).....	115
Tabuľka 60 Odvodové zaťaženie v Nemecku	117
Tabuľka 61 Sadzby dane z príjmu FO v Nemecku.....	118
Tabuľka 62 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Nemecka s priemerom OECD (2013 - 2018)	121
Tabuľka 63 Porovnanie celkového daňového klinu v Nemecku (v % z nákladov práce, rok 2018).....	122
Tabuľka 64 Celkový daňový klin v Nemecku (v % z nákladov práce, 2013 - 2018)	123
Tabuľka 65 Produktivita práce na zamestnanú osobu – EU28 = 100 (2013 - 2018)	123
Tabuľka 66 Produktivita práce na odpracovanú hodinu - EU28 = 100 (2013 - 2018)	123

Tabuľka 67 Nominálne zvýšenie jednotkových nákladov práce – percentuálna zmena v porovnaní s predchádzajúcim rokom	124
Tabuľka 68 Nominálne jednotkové náklady práce - ročné údaje, index (rok 2010 = 100)	124
Tabuľka 69 Priemerné nominálne hodinové náklady práce na zamestnanca podľa ekonomickej činnosti (v EUR) (2016 - 2018)	124
Tabuľka 70 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce - Nemecka (2016 - 2019)	125
Tabuľka 71 Prehľad odpisových sadziieb pre vybrané aktíva	126
Tabuľka 72 Prehľad sadziieb dane z príjmu PO	128
Tabuľka 73 Podiel dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností v %	131
Tabuľka 74 Vývoj priemernej čistej mesačnej mzdy a minimálnej mesačnej čistej mzdy vo Francúzsku v rokoch 2014 až 2019	132
Tabuľka 75 Náklady sociálneho zabezpečenia vo Francúzsku	134
Tabuľka 76 Základné sadzby príspevkov na sociálne zabezpečenie vo Francúzsku	134
Tabuľka 77 Progresívna kľzavá daňová sadzba vo Francúzsku uplatnená na príjmy získané v roku 2019	135
Tabuľka 78 Vývoj podielu dane z príjmu FO na príjmoch daňovníka vo Francúzsku v rokoch 2013 až 2018	138
Tabuľka 79 Porovnanie celkového daňového klinu vo Francúzsku (v % z nákladov práce, rok 2018)	139
Tabuľka 80 Vývoj daňového klinu vo Francúzsku v rokoch 2013 - 2018	139
Tabuľka 81 Porovnanie produktivity práce na jednu hodinu práce vo Francúzsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018	141
Tabuľka 82 Porovnanie produktivity práce na jedného pracovníka vo Francúzsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018	141
Tabuľka 83 Vývoj jednotkových nákladov práce na jedného zamestnanca v rokoch 2016 až 2018 v EUR	142
Tabuľka 84 Medziročná zmena jednotkových nákladov práce	142
Tabuľka 85 Zmena jednotkových nákladov práce v rokoch 2013 až 2018 v porovnaní s rokom 2010	142
Tabuľka 86 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce – Francúzsko (2016 - 2019)	142
Tabuľka 87 Prehľad aktív, ktoré nie je možné odpisovať	143
Tabuľka 88 Prehľad aktív, ktoré je možno odpisovať	143

Tabuľka 89 Doplnujúce informácie k odpisovej politike	144
Tabuľka 90 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Portugalska s priemerom OECD (2013 - 2018).....	148
Tabuľka 91 Priemerná čistá mzda v Portugalsku (2018)	149
Tabuľka 92 Náklady sociálneho zabezpečenia v Portugalsku	151
Tabuľka 93 Odvodové zaťaženie v Portugalsku.....	151
Tabuľka 94 Prehľad daňových sadzieb v Portugalsku	153
Tabuľka 95 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Portugalska s priemerom OECD (2013 - 2018).....	154
Tabuľka 96 Porovnanie celkového daňového klinu v Portugalsku (v % z nákladov práce, rok 2018) .	155
Tabuľka 97 Celkový daňový klin v Portugalsku (v % z nákladov práce, 2013 - 2018).....	156
Tabuľka 98 Produktivita práce na zamestnanú osobu – EU28 = 100 (2013 - 2018)	156
Tabuľka 99 Produktivita práce na odpracovanú hodinu - EU28 = 100 (2013 - 2018)	157
Tabuľka 100 Nominálne zvýšenie jednotkových nákladov práce – percentuálna zmena v porovnaní s predchádzajúcim rokom	157
Tabuľka 101 Nominálne jednotkové náklady práce - ročné údaje, index (rok 2010 = 100)	157
Tabuľka 102 Priemerné nominálne hodinové náklady práce na zamestnanca podľa ekonomickej činnosti v EUR (2016 - 2018)	158
Tabuľka 103 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce – Portugalsko (2016 - 2019) ..	158
Tabuľka 104 Prehľad najčastejšie odpisovaných aktív s príslušnými odpisovými sadzbami.....	158
Tabuľka 105 Priemerná čistá mzda v Rumunsku (2018)	164
Tabuľka 106 Odvodové zaťaženie v Rumunsku.....	166
Tabuľka 107 Náklady sociálneho zabezpečenia v Rumunsku	167
Tabuľka 108 Podiel daňového klinu na nákladoch práce v Rumunsku (v % z nákladov práce, 2013 - 2018).....	169
Tabuľka 109 Produktivita práce na zamestnanú osobu – EU28 = 100 (2013 - 2018)	170
Tabuľka 110 Produktivita práce na odpracovanú hodinu - EU28 = 100 (2013 - 2018)	170
Tabuľka 111 Nominálne zvýšenie jednotkových nákladov práce – percentuálna zmena v porovnaní s predchádzajúcim rokom	170

Tabuľka 112 Nominálne jednotkové náklady práce - ročné údaje, index (rok 2010 = 100)	171
Tabuľka 113 Priemerné nominálne hodinové náklady práce na zamestnanca podľa ekonomickej činnosti (v EUR) (2016 - 2018)	171
Tabuľka 114 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce - Rumunsko (2016 - 2019)	171
Tabuľka 115 Porovnanie priemerných nominálnych hodinových nákladov práce (EUR)	173
Tabuľka 116 Porovnanie medziročných zmien jednotkových nákladov práce (%)	176
Tabuľka 117 Porovnanie vývoja daňového klinu v rokoch 2013-2018 (%)	178
Tabuľka 118 Porovnanie sadzby dane z príjmu právnických osôb - 2019.....	179
Tabuľka 119 Porovnanie sadzby dane z príjmu fyzických osôb - 2019.....	181
Tabuľka 120 Porovnanie základných sadzieb odvodového zaťaženia v jednotlivých krajinách - 2019	182
Tabuľka 121 Porovnanie medziročných zmien podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce (%).....	183
Tabuľka 122 Rozklad rastu odmien zamestnancov (podľa schémy 1, indexy zmien medzi rokmi 2016 – 2018).....	191
Tabuľka 123 Podiely nákladov práce (odmien zamestnancov) na pridanej hodnote v SR a EÚ 28	199
Tabuľka 124 Porovnanie zaťaženosti odvodmi (sociálnymi príspevkami platenými zamestnávateľmi) a zaťaženosti daňou z príjmu právnických osôb.....	212

Schémy

Schéma 1 Štruktúra Kapitoly 3 (Analytickej časti dokumentu)	32
Schéma 2 Rozklad rastu objemu odmien zamestnancov na dva komponenty.....	190
Schéma 3 Zložky pridanej hodnoty odvetvia a spôsob ich zaťaženia daňami a odvodmi.....	254

Rámčeky

Rámček 1 Niekoľko základných pojmov	26
Rámček 2 Parametre analyzované vo vzorových podnikoch (VP).....	27
Rámček 3 Problém rastu jednotkových nákladov práce (JNP) je v čitateli aj menovateli.....	255

Rámček 4 Pretrvávajúce výraznej segmentácie priemyselných podnikov v SR.....	258
Rámček 5 Pokles miery investovania, strata predstihu SR.....	260
Rámček 6 Tri základné princípy.....	267

ZOZNAM SKRATIEK A ZNAČIEK

a pod.	a podobne
a.s.	akciová spoločnosť
AG	akciová spoločnosť v Nemecku (z nem. Aktiengesellschaft)
APA	predbežné cenové dohody (z angl. Advance Pricing Agreement)
ATAD	Smernica EÚ proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (z angl. Anti-Tax Avoidance Directive)
atď.	a tak ďalej
BEPS	znižovanie základu dane a presun ziskov (z angl. Base Erosion and Profit Shifting)
BOZP	bezpečnosť a ochrana zdravia pri práci
cca	približne
CFC	kontrolované zahraničné spoločnosti (z angl. Controlled Foreign Companies)
CZK	česká koruna
ČR	Česká republika
DPH	daň z pridanej hodnoty
DzP FO	daň z príjmu fyzických osôb
DzP PO	daň z príjmu právnických osôb
EBITDA	zisk pred započítaním úrokov, daní a odpisov (z angl. Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortisation)
EET	elektronická evidencia tržieb
EHP	Európsky hospodársky priestor
EÚ	Európska únia
EUR	euro
FIFO	účtovná metóda, kedy jednotlivé skladové výdaje sú oceňované postupne od najstarších príjmových dokladov k novej zásobe podľa toho, ako sa tovar postupne zo skladu odoberá. (z angl. First In, First Out)
FO	fyzická osoba
GAAP	všeobecne uznávané účtovné predpisy (z angl. Generally Accepted Accounting Principles)

GmbH	spoločnosť s ručením obmedzeným v Nemecku (z nem. Gesellschaft mit beschränkter Haftung)
HDP	hrubý domáci produkt
HUF	maďarský forint
IFSR	Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (z angl. International Financial Reporting Standards)
ILO	Medzinárodná organizácia práce (z angl. International Labour Organization)
JNP	jednotkové náklady práce
LCI	index nákladov práce (z angl. Labour Cost Index)
LIFO	účtovná metóda, kedy náklady na poslednú nadobudnutú vec v inventári sú používané na kalkuláciu nákladov predaných tovarov (z angl. Last In, First Out).
M	mzdy
max.	maximálny
min.	minimálny
MP	mikro podnik
MSP	malý a stredný podnik
napr.	napríklad
OECD	Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (z angl. Organisation for Economic Co-operation and Development)
p.b.	percentuálny bod
PH	pridaná hodnota
PLN	poľský zlotý
PLPA	dohoda o združovaní ziskov a strát (angl. Profit and Loss Pooling Agreement)
PO	právnická osoba
PPP	parita kúpnej sily (z angl. Purchasing Power Parity)
PZŠ	základný fond poistenia zodpovednosti zamestnávateľa za škodu pre pracovný úraz a chorobu z povolania
RON	rumunský lei
s.r.o.	spoločnosť s ručením obmedzeným

SP	sociálne príspevky zamestnávateľa
SR	Slovenská republika
SŠ	stredná škola
súkr.	súkromný
SVE	stredná a východná Európa
SW	softvér
SZČO	samostatne zárobkovo činná osoba
ŠR	štátny rozpočet
TIEA	medzinárodné dohody o výmene informácií v daňových otázkach (z angl. Tax Information Exchange Agreements)
tzv.	takzvaný
V4	Vyšehradská štvorka
VP	vzorový podnik
VŠ	vysoká škola
VZP	verejné zdravotné poistenie
Z.z.	zbierka zákonov
ZI	základné imanie
ZTP/P	osoba s ťažkým/obzvlášť ťažkým zdravotným postihnutím (v českom systéme sociálnej starostlivosti)

ZOZNAM PRÍLOH

Príloha 1: Dotazníkový prieskum

1. ÚVOD

Nákladová konkurencieschopnosť bola tri desaťročia nevyhnutným predpokladom rastu slovenskej ekonomiky a dobiehania úrovne vyspelejších ekonomík. Udržiavanie relatívne nízkej úrovne nákladov pri súčasnom silnom raste produktivity práce umožnilo byť slovenskej ekonomike určitý čas na líderskej pozícii v raste hospodárstva a dobiehaní špičky. Táto situácia však pominula.

V poslednom období (približne po roku 2014) sa skomplikovalo aj udržiavanie nízkych nákladov, aj zvyšovanie produktivity. Na trhu práce vznikla dovtedy nevídaná situácia spojená s výrazným nárastom vzácnosti pracovných síl a s tým spojeným rastom ceny práce. Na cenu práce sa viaže podstatná časť daňovo-odvodového zaťaženia. Táto skutočnosť, spolu s niektorými administratívnymi zásahmi, prispela k výraznému obmedzeniu výhody nízkych jednotkových nákladov práce. V tejto práci zhodnotíme, v akej miere uvedené procesy znížili konkurenčnú schopnosť priemyselnej výroby v SR. A tiež navrhujeme niekoľko možných postupov na zmiernenie problému.

Tento dokument prináša:

- popis a medzinárodné porovnanie zložiek daňovo-odvodového zaťaženia;
- analýzu vývoja daňovo-odvodového zaťaženia a podstatných vysvetľujúcich faktorov v pozadí tohto vývoja;
- zhodnotenie dopadu zmien daní a odvodov na reprezentantov malých, stredných a veľkých podnikov v priemyselnej výrobe;
- výsledky prieskumu postojov zástupcov podnikov k tejto problematike;
- odporúčania pre tvorbu politík a opatrení.

Problém, ktorému sa v tejto analýze venujeme, nie je krátkodobý a ani nesúvisí s ekonomickou depresiou, ktorá nastupovala v čase prípravy tohto dokumentu. Ide o problém, ku ktorému ekonomika dlhšiu dobu smerovala a s narastajúcou intenzitou sa prejavoval niekoľko rokov. V súčasnej situácii útlmu ekonomiky prispieva k ďalšiemu skomplikovaniu situácie a bude ju komplikovať aj dlho po odznení „koronakrízy“.

Koncept nákladovej konkurencieschopnosti spracovateľského priemyslu a jej meranie

Koncept konkurencieschopnosti má viacero rozdielnych podôb, ich rozbor je uvedený v dokumente „Analýza konkurenčnej schopnosti automobilového priemyslu na Slovensku¹“, ktorý je jedným z východiskových dokumentov našej analýzy. Existuje niekoľko úrovní skúmania konkurencieschopnosti, podľa toho, či sa zameriava na jednotlivý podnik, súbor podnikov (odvetvie) alebo celkovú konkurencieschopnosť ekonomiky. Rovnako je možné rozlišovať dimenziu konkurencieschopnosti podľa zamerania sa či už na náklady (firmy, odvetvia alebo ekonomiky) alebo inovačnú, či exportnú schopnosť (firmy, odvetvia alebo ekonomiky). Predmetom našej analýzy je však užšie špecifikovaná nákladová konkurencieschopnosť, na úrovni odvetvovej a úrovni celého hospodárstva. V rámci takto špecifikovaného zadania štúdie sa zameriavame najmä na zhodnotenie vplyvu daňovo-odvodového zaťaženia na nákladovú konkurencieschopnosť priemyselnej výroby v SR.

Prístup k analýze

Analytická časť, ktorá tvorí podstatnú časť tohto dokumentu, je kombináciou štyroch prístupov:

- Najprv ide o detailný popis, charakteristiku zložiek daňovo-odvodového zaťaženia. Realizoval sa na vybranej vzorke krajín tak, aby vzorka obsahovala bývalé transformujúce sa krajiny strednej a východnej Európy, aj niektoré vyspelejšie ekonomiky západnej Európy. V každej krajine sa (v štandardizovanej štruktúre) sledovali rovnaké parametre daňovo-odvodového zaťaženia. Tým bolo umožnené zostaviť medzinárodné porovnania a identifikovať pozíciu SR. Charakteristiku niektorých dôležitých používaných ukazovateľov ponúka rámček 1 nižšie.
- Analýzy vývojových tendencií v daňovo-odvodovom zaťažení sa sústredili na vysvetlenie toho, ako a prečo sa v poslednom období (predovšetkým od roku 2014) stretávame s dovtedy nevidanými javmi: nárastom podielu miezd na pridanej hodnote a s tým súvisiacim nárastom daňovo-odvodového zaťaženia (ktoré je naviazané na mzdy). Tieto časti analýzy primárne pracujú s údajmi z národných účtov. Tým je garantovaná ich medzinárodná porovnateľnosť. Parametre sú vyčísľované na troch úrovniach: na úrovni celého hospodárstva, sektora priemyselnej výroby aj odvetvia výroby motorových vozidiel. Pozornosť je tu venovaná aj

¹ Luptáčík, M. a kol. (2019): Analýza konkurenčnej schopnosti automobilového priemyslu na Slovensku (štúdia). Industriewissenschaftliches Institut (IWI), Wien.

niektorým faktorom v pozadí vývoja, ktoré spôsobili masívny nárast nákladov práce, daní a odvodov. Tak v analýze vývojových tendencií, ako aj v ďalej spomínanej analýze dopadov na vzorové podniky sme sa obzvlášť zamerali na obdobie po roku 2014 (teda na 2015 – 2018/2019, podľa dostupnosti údajov). Toto, z nášho pohľadu zaujímavé a „problémové“, obdobie sme porovnávali so skoršími periódami. Ako upozorňujeme na viacerých miestach v analýze, približne od roku 2014 nastáva súbor zmien vo vývoji v oblasti zamestnanosti a príjmov a tieto zmeny sú najneskôr od roku 2015 odzrkadlené vo všetkých podstatných súvisiacich ukazovateľoch (napr. vo výraznom raste jednotkových nákladov práce).

- Analýza dopadov na vzorové podniky. Očakávame, že vplyv zmien daní, odvodov a súvisiacich nákladov (hlavne nákladov práce) sa môže prejavovať rôzne v závislosti od veľkosti podnikov². Preto pristupujeme aj k analýze tzv. vzorových podnikov - každý vzorový podnik predstavuje jednu veľkostnú kategóriu podnikov. Tri reprezentatívne podniky, ktoré podliehajú analýze reprezentujú malý, stredný a veľký podnik pôsobiaci v priemysle. Realizovali sme analýzu štruktúry nákladov (so špeciálnym zreteľom na vývoj osobných nákladov) v oblasti priemyslu na základe reálnych dát získaných z ich účtovných závierok. Kritéria na základe ktorých boli vytvorené vzorové podniky sú zhrnuté v Tabuľke 1. Výsledné hodnoty pre vzorové podniky boli získané priemerovaním 15 najväčších podnikov vo svojej kategórii a odvetví. Spolu tak priemerný podnik v každej veľkostnej kategórii tvorí priemer 45 podnikov. Celkovo boli v analýze použité údaje z výkazov ziskov a strát 135 spoločností. Údaje pochádzajú z účtovných závierok vybraných spoločností dostupných na www.finstat.sk.

² Je logickým predpokladom, že štruktúra nákladov podniku sa bude značne líšiť či už od jeho veľkosti alebo charakteru činnosti. Keďže analyzované vzorové podniky majú rovnaké zameranie na priemyselnú produkciu, faktorom, ktorý bude dôležitým pri skladbe nákladov, bude jeho veľkosť. Zatiaľ čo v prípade malého podniku budú náklady na ľudskú prácu zohrávať podstatnú časť celkových nákladov, v prípade veľkého podniku bude tento podiel menší (aj keď aj pri tomto porovnaní treba prihliadať ku charakteru výroby).

Tabuľka 1 Kritéria pre jednotlivé veľkosti vzorových podnikov pôsobiacich v priemysle

	Malý podnik	Stredný podnik	Veľký podnik
Ročné tržby	do 2 mil. EUR	do 100 mil. EUR	nad 100 mil. EUR
Počet zamestnancov	10 – 49 zamestnancov	50 – 249 zamestnancov	nad 250 zamestnancov
Odvetvie podľa ŠÚSR	automobilový priemysel, strojársky priemysel, elektrotechnický priemysel		
Dĺžka existencie firmy	Minimálne 5 rokov		
Dostupnosť výkazov zisku a strát	za roky 2015 – 2018 vo formáte TYP 2014		
Kritérium výberu	15 podnikov s najväčším objemom tržieb vo svojej kategórii z každého reprezentatívneho odvetvia (automobilový, strojársky, elektrotechnický)		

Zdroj: vlastné spracovanie

- Doteraz uvádzané postupy sa opierali o objektívne údaje z verejne dostupných databáz (nepracujeme s dôvernými údajmi). Preto je vhodné pridať zložku analýzy, ktorá stavia na subjektívnych hodnoteniach a stanoviskách predstaviteľov priemyselných podnikov. Realizovaný bol dotazníkový prieskum v spolupráci s Asociáciou priemyselných zväzov (ktorá zabezpečila distribúciu dotazníkov a komunikáciu s oslovenými podnikmi). Tento krok umožnil vnieť pohľad manažérov do analýz založených na kvantitatívnych dátach.

Rámček 1 Niekoľko základných pojmov

Celkové náklady práce

Celkové náklady práce alebo celkové mzdové náklady sú celkové výdavky zamestnávateľov na zamestnávanie zamestnancov. *Celkové náklady práce pozostávajú z:*

- náhrady zamestnancom (vrátane miezd, platov v hotovosti a naturáliách, príspevkov zamestnávateľa na sociálne zabezpečenie),
- náklady na odborné vzdelávanie,
- iné výdavky, ako sú náklady na nábor, výdavky na pracovné odevy a dane zo zamestnávania, ktoré sa považujú za mzdové náklady,
- mínus všetky prijaté dotácie.

Jednotkové náklady práce

Jednotkové náklady práce merajú priemerné náklady práce na jednotku výstupu a počítajú sa ako pomer celkových nákladov práce k vytvorenej pridanej hodnote. Tiež ich možno vyjadriť ako podiel nákladov práce na pracovníka a produktivity práce. Existuje niekoľko modifikácií výpočtu, s odlišnou výpovednou schopnosťou.

Jednotkové náklady práce predstavujú priame spojenie medzi produktivitou a nákladmi na pracovnú silu. Zvýšenie jednotkových nákladov práce v ekonomike predstavuje zvýšenú odmenu za príspevok pracujúcich k produkcii. Zvýšenie nákladov práce vyššie ako zvýšenie produktivity práce však môže byť hrozbou pre nákladovú konkurencieschopnosť hospodárstva, ak ostatné náklady nie sú upravené o kompenzáciu.

Produktivita práce

Produktivita práce je dôležitým ekonomickým ukazovateľom, ktorý je úzko spojený s hospodárskym rastom, konkurencieschopnosťou a životnou úrovňou v rámci hospodárstva. Produktivita práce predstavuje celkový objem výstupu (hrubý domáci produkt, alebo hrubá pridaná hodnota) vyprodukovaného na jednotku práce (počet zamestnaných osôb, alebo počet odpracovaných hodín) počas daného časového referenčného obdobia.

Pre niektoré účely poskytuje meranie produktivity práce na odpracovanú hodinu lepší obraz ako produktivita práce na zamestnanú osobu, pretože odstraňuje rozdiely v zložení pracovnej sily na plný úväzok a na čiastočný úväzok v jednotlivých krajinách a rokoch.

Daňový klin

Daňový klin predstavuje rozdiel medzi celkovými nákladmi práce zamestnávateľa a čistou mzdou zamestnanca vyjadrený v % z nákladov práce.

Rámček 2 Parametre analyzované vo vzorových podnikoch (VP)

Podiel osobných nákladov a ich zložiek na PH vzorového podniku

$$\text{Osobné náklady (EUR)} = \text{Mzdy} + \text{Soc. poistenie} + \text{Soc. náklady}$$

$$\text{Podiel osob. nákladov na PH (\%)} = \frac{\text{Osobné náklady (alebo ich zložky)}}{\text{Pridaná hodnota}} \times 100$$

Štruktúra nákladov vzorového podniku

$$\text{Štruktúra nákladov VP (\%)} = \frac{\text{Nákladová položka}}{\text{Celkové náklady VP}} \times 100$$

Zmena podielu nákladových položiek v štruktúre VP

$$\text{Zmena podielu ... (p. b.)} = \frac{\text{Nákladová položka}_t}{\text{Celkové náklady VP}_t} - \frac{\text{Nákladová položka}_{t-n}}{\text{Celkové náklady VP}_{t-n}}$$

Nákladová náročnosť tvorby PH vo VP

$$\text{Nákladová náročnosť na PH (EUR)} = \frac{\text{Náklady VP (zložky)}}{\text{Pridaná hodnota}}$$

Zmena veľkosti nákladových položiek pri nákladovej náročnosti vo VP

$$\text{Zmena veľkosti ... (EUR)} = \frac{\text{Náklady VP}_t}{\text{Pridaná hodnota}_t} - \frac{\text{Náklady VP}_{t-n}}{\text{Pridaná hodnota}_{t-n}}$$

2. CIELE ANALYTICKÉHO DOKUMENTU

Vychádzame z predpokladu, že vývoj v poslednej dekáde viedol k oslabovaniu nákladovej konkurencieschopnosti priemyselnej výroby v SR (predovšetkým cez rast nákladov práce vrátane daní a sociálnych príspevkov). Aj vďaka tomu sa posilňovala pozícia konkurentov - a nejednalo sa len o geograficky blízke krajiny, ktoré zdieľajú podobný stupeň ekonomického rozvoja ako napr. ČR, Maďarsko, Poľsko či Slovinsko. Nákladovo konkurencieschopnými voči Slovensku sa stávajú aj niektoré krajiny, ktoré sú považované za rozvinuté krajiny západnej Európy (napr. Portugalsko alebo Španielsko). Pritom rýchly rast hospodárstva a zlepšenie technologickej úrovne niektorých doteraz menej rozvinutých ekonomík predstavuje ďalšiu konkurenciu (máme na mysli niektoré krajiny juhovýchodnej Európy, obzvlášť Rumunsko). Tieto krajiny sa začínajú „doťahovať“ na krajiny V4 a vzniká tak prehustený priestor krajín, ktoré si medzi sebou konkurujú v schopnosti udržiavať nízku úroveň nákladov a získavať nové investície v tomto sektore. Vzniká tak otázka, do akej miery je ešte pozícia slovenskej priemyselnej výroby udržateľná a aké sú možnosti jej vylepšenia. Musíme pritom brať do úvahy, že nízke náklady (v tom nízke náklady práce) sú stále relevantným pilierom konkurencieschopnosti. Takže paralelne s podporou iných, nových faktorov konkurencieschopnosti (čo je prierezovou úlohou viacerých politík) je prirodzenou potrebou udržanie nákladovej konkurencieschopnosti - aj cez obmedzovanie daňového a odvodového zaťaženia.

Za hlavný cieľ si tak stanovujeme zhodnotenie vplyvu daňovo-odvodového zaťaženia na nákladovú konkurencieschopnosť priemyselnej výroby v SR. Predpokladáme, že daňovo-odvodové zaťaženie (predovšetkým práce a príjmov) v uplynulých rokoch obmedzilo konkurencieschopnosť a je potrebné pôsobiť smerom k zníženiu zaťaženosti. Pozornosť je venovaná hlavne zdaneniu príjmov a sociálnym príspevkom (odvodom), keďže tie tvoria podstatnú časť daňovo-odvodovej záťaže. Popri analytickej časti má dokument aj návrhovú časť (odporúčané politiky). Jej cieľom je navrhnúť také zameranie politík a nástrojov, ktoré zmierni tlak na náklady (predovšetkým jednotkové náklady práce, ktoré v uplynulých rokoch masívne vzrástli).

Pre získanie relevantných poznatkov pri tak komplexnej problematike je vhodné stanoviť si viaceré čiastkové ciele, ktoré napomôžu vytvoreniu si detailnejšieho obrazu o aktuálnej situácii a faktoroch, ktoré k nej viedli.

Medzi čiastkové ciele možno zaradiť:

- Vytvorenie prehľadu systémov daňového a odvodového zaťaženia naprieč spektrom vybraných krajín, ktoré sú aktuálne alebo výhľadovo konkurentmi SR v sektore priemyselnej výroby (manufacturing);
- Identifikácia faktorov determinujúcich aktuálne oslabenie nákladovej konkurencieschopnosti slovenského priemyslu;
- Analýza vývojových tendencií v oblasti daňovo-odvodového zaťaženia v SR;
- Skúmanie dynamiky vývoja jednotkových nákladov práce a ich detailná analýza s ohľadom na jednotlivé komponenty;
- Skúmanie dôležitosti zdaňovania príjmov korporácií v súbore daní hradených právnickými osobami na Slovensku;
- Identifikácia vplyvu rastu miezd a odvodov na celkovú nákladovú náročnosť výroby pri rozdielnych veľkostiach podnikov;
- Verifikácia dôležitosti osobných nákladov na celkovej nákladovej štruktúre vzorových podnikov;
- Prieskum názorov na aktuálne nastavenie daňovo-odvodového zaťaženia od samotných aktérov v priemysle;
- Formulácia odporúčaní, ktoré by napomohli zlepšeniu pozície SR v medzinárodnej konkurencieschopnosti priemyselnej výroby.

3. ANALÝZA DAŇOVO-ODVODOVÉHO ZAŤAŽENIA PODNIKOV V SR

Táto kapitola je analytickou časťou a zároveň jadrom tohto dokumentu. Nadväzuje na ňu odporúčacia časť. Prinášame tu štyri rôzne, vzájomne sa dopĺňajúce pohľady na daňovo-odvodové zaťaženie a súvisiace problémy (Schéma 1).

V prvom kroku predkladáme detailný popis zložiek daňovo-odvodového zaťaženia, aj v porovnaní s vybraným okruhom ekonomík³. Táto časť (3.1) poukáže na špecifiká SR v daňovo-odvetvovom zaťažení a posúdi vývoj a nastavenie parametrov zaťaženia v medzinárodnom porovnaní. Samostatná pozornosť sa venuje každej vybranej krajine a následne sú údaje porovnávané.

Nadväzujúca podkapitola 3.2 prináša analýzu vývojových tendencií v rozhodujúcich položkách daňovo-odvodového zaťaženia a niektorých faktorov stojacich v pozadí týchto tendencií (ako vývoj odmien zamestnancov, vývoj produktivity práce, prevádzkového prebytku...). Analýza ukazuje zlom, ktorý nastal pred niekoľkými rokmi (približne v rokoch 2014/2015): náklady práce a tým aj odvodové zaťaženie práce začalo hrať podstatne významnejšiu rolu ako v minulosti.

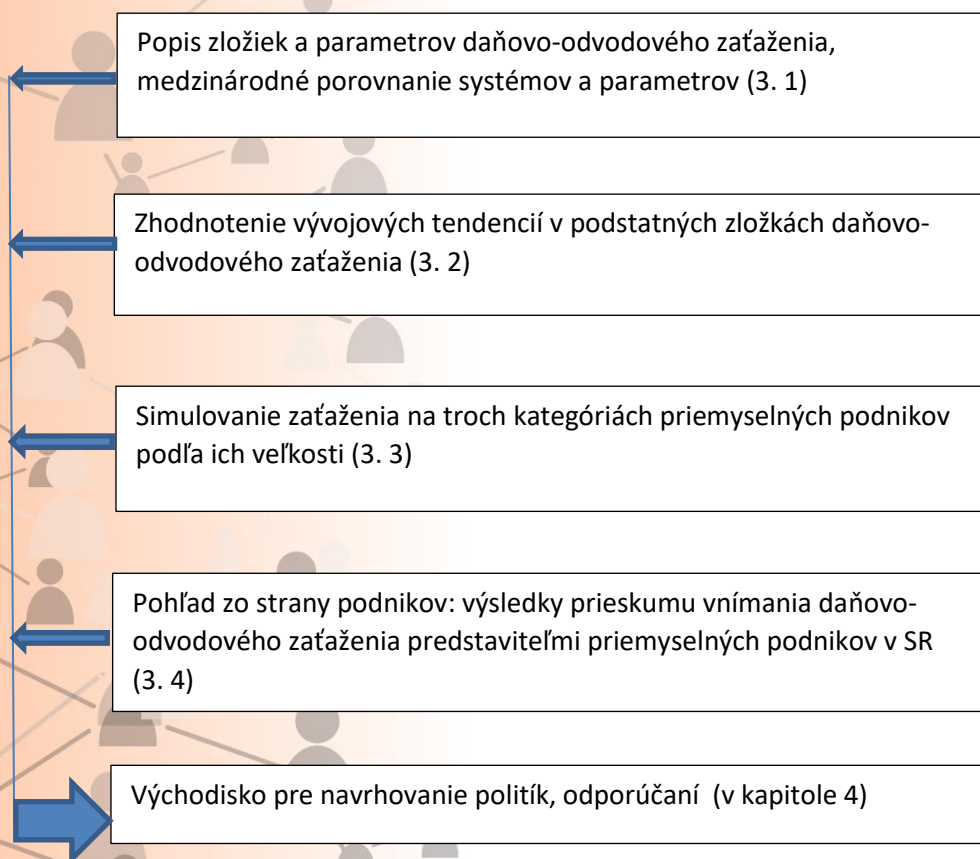
Predpokladáme, že problém zmien daňovo-odvodového zaťaženia má rôzny dopad na rôzne veľké podniky (vzhľadom na odlišnú štruktúru ich nákladov a odlišnú citlivosť na zmeny). Preto nasleduje časť, ktorá sa zameriava na rozdielne prejavy daňovo-odvodového zaťaženia v podnikoch diferencovaných podľa ich veľkosti (3.3).

³ Vybraný okruh ekonomík pozostáva z krajín strednej a východnej Európy (bývalých transformujúcich sa krajín, aj ekonomicky vyspelých krajín. Okruh je zvolený nasledovne:

- Krajiny V4 - výkonne aj štruktúrne podobné ekonomiky, skupina ekonomík najviac podobných slovenskej.
- Nemecko a Francúzsko - vyspelé „veľké“ ekonomiky EÚ, s vyspelým priemyslom a väzbami na priemysel v SR (cez priame zahraničné investície aj dodávateľsko-odberateľské vzťahy).
- Portugalsko - ekonomika západnej Európy (z pôvodnej EÚ 15), ktorej výkonnosť je podobná slovenskej ekonomike, slovenská ekonomika jej výkonnosť „dobešla“.
- Rumunsko - predstaviteľ ekonomík strednej a východnej Európy, postsocialistická ekonomika mimo skupiny V4, krajina vnímaná ako konkurent ekonomík V4, s výrazným potenciálom v priemyselnej výrobe a ešte lacnejšou pracovnou silou ako vo V4.

Pre doplnenie obrazu z pohľadu podnikov bol realizovaný dotazníkový prieskum. Jeho výsledky sú spracované a prezentované v časti 3.4. Predchádzajúce tri pohľady (3.1.A až 3.3C) sa opierali o objektívne dáta, v tejto časti ide o ich doplnenie subjektívnymi hodnoteniami predstaviteľov priemyselných podnikov.

Schéma 1 Štruktúra Kapitoly 3 (Analytickej časti dokumentu)



3.1. POPIS DAŇOVÉHO A ODVODOVÉHO ZAŤAŽENIA PODNIKOV V SR A VO VYBRANÝCH KRAJINÁCH EÚ

Predmetom tejto kapitoly je popis systémov daňového a odvodového zaťaženia vo vybraných krajinách EÚ. Zamerali sme sa na susedné krajiny z V4 – Českú republiku, Poľsko a Maďarsko. Popisujeme taktiež stav v Rumunsku – z dôvodu výrazného potenciálu konkurencieschopnosti, v Portugalsku (prvej „západnej“ krajiny s nižším ukazovateľom HDP na osobu ako na Slovensku) a v Nemecku a Francúzsku – zástupcov najvýznamnejších zahraničných investorov do priemyslu na Slovensku.

3.1.1. SLOVENSKO

Daň z príjmov právnických osôb

Právnické osoby, ktoré sú rezidentmi SR, sú zdaňované zo svojich príjmov na území SR a z príjmov zo zdrojov v zahraničí („celosvetový príjem“) a nerezidentské spoločnosti iba z príjmu pochádzajúceho zo slovenského zdroja.

Daňové subjekty

Obchodné spoločnosti a iné PO podliehajú dani z príjmu PO. Zaobchádzanie s partnerstvami je zmiešané: vo verejnej obchodnej spoločnosti sa na úrovni spoločnosti zdaňuje iba príjem podliehajúci konečnej zrážkovej dani, ostatné príjmy sa zdaňujú na úrovni jednotlivých spoločníkov. V prípade komanditnej spoločnosti podliehajú akcie komanditistov alebo spoločníkov dani z príjmu PO, ale akcie komplementárov sa zdaňujú na úrovni spoločníkov.

Zdaňovacie obdobie a základ dane

Zdaňovacie obdobie vo všeobecnosti zodpovedá účtovnému obdobiu, ktorým je kalendárny rok. Spoločnosti, ktoré chcú prijať iné účtovné obdobie (tzv. hospodársky rok), sú povinné túto skutočnosť oznámiť daňovým úradom najmenej tri mesiace pred plánovaným začiatkom nového obdobia. Zdaniteľný zisk je odvodený od zisku pred zdanením zaznamenanom vo výkaze ziskov a strát a je upravený o príjmy oslobodené od dane a položky, ktoré nie sú odpočítateľné z dane.

Oslobodené príjmy

Príjmami oslobodenými od dane sú predovšetkým určité dividendy.

Odpočty

Všetky výdavky, ktoré vzniknú pri dosiahnutí, zabezpečení a udržiavaní zdaniteľného príjmu, sa zvyčajne odpočítavajú na daňové účely. Daňové výdavky detailne upravuje § 19 zákona o dani z príjmov.

Sadzba dane z príjmu PO

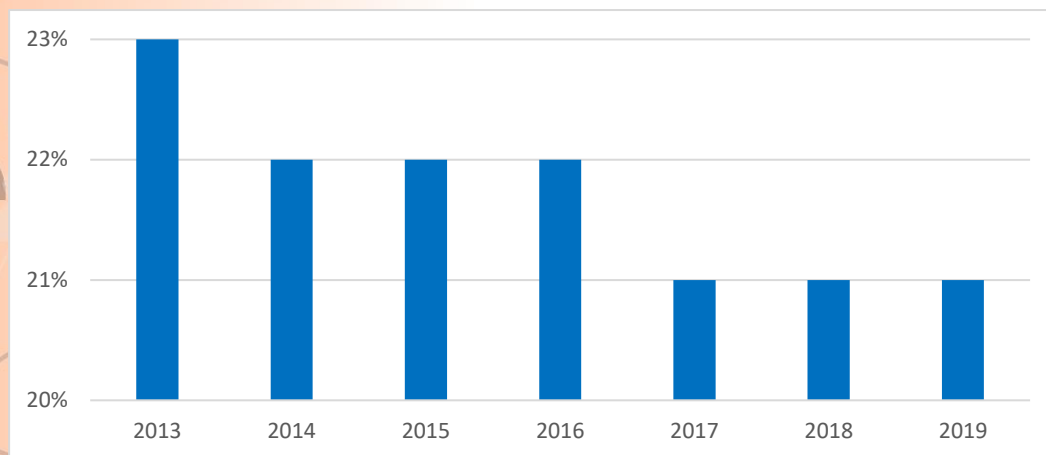
Daň z príjmu PO sa vzťahuje na zisky dosiahnuté všetkými spoločnosťami vrátane pobočiek zahraničných spoločností. PO, ktoré tvoria spoločníkov v obchodných spoločnostiach (t. j. v s.r.o., akciových spoločnostiach a pod.) a PO - komplementári v komanditnej spoločnosti, podliehajú dani z príjmu PO z hľadiska ich podielu na ziskoch v spoločnosti.

Sadzba dane z príjmu PO je 21 % a uplatňuje sa na všetky zisky vrátane ziskov z predaja akcií (ak nie sú vyňaté podľa osobitného režimu) pre spoločnosti s obratom nad 100 000 EUR. Pre spoločnosti s obratom, ktorý neprekročí 100 000 EUR, sa od roku 2020 bude uplatňovať sadzba 15 %.

Na niektoré zdaniteľné dividendy môže aplikovať zrážková daň vo výške 7 %. Na niektoré príjmy (úroky alebo licenčné poplatky), sa môže vzťahovať zrážková daň vo výške 19 %. Osobitná sadzba zrážkovej dane vo výške 35 % sa uplatňuje na platby daňovníkom z jurisdikcií, ktoré nie sú zmluvnými stranami.

Sadzba dane z príjmu PO v Slovenskej republike bola v rokoch 1993 až 2019 v priemere 26,33 %. V rokoch 1993 až 1999 dosahovala historicky najvyššiu hodnotu 40 % a v rokoch 2004 až 2012 rekordne nízku úroveň 19 %.

Graf 1 Vývoj sadzieb dane z príjmu PO v Slovenskej republike (2013 - 2019)



Zdroj: <https://slovak.statistics.sk>

Základný výpočet dane z príjmu PO

Východiskovým bodom je účtovný výsledok podľa slovenských účtovných štandardov. Ak spoločnosť používa IFRS, je potrebné prepočítať výsledky účtovníctva podľa IFRS na účely dane z príjmu PO tak, ako by boli podľa slovenských účtovných štandardov.

Následne sa pripočítajú daňovo neuznateľné náklady a z účtovného výsledku sa odpočítajú nezdaniteľné položky.

Príjmy z kapitálového majetku

V SR sa neaplikuje žiadna osobitná daň z kapitálových výnosov. Príjmy z kapitálového majetku, ktoré predstavujú najmä zisky z predaja akcií a iných aktív, sú zahrnuté do základu dane z príjmov PO a sú zdaňované ako akýkoľvek iný príjem v roku.

Dividendy

Dividenda predstavuje podiel na zisku, ktorý spoločnosť vypláca osobám, ktoré:

- sa podieľajú na jej základnom imaní;
- sú členmi štatutárneho orgánu;
- sú členmi dozorného orgánu.

Od roku 2004 dividendy prijaté slovenskými daňovými rezidentmi od nerezidentských subjektov a dividendy vyplácané slovenskými rezidentskými daňovými spoločnosťami nie sú predmetom dane. Výnimkou je prípad, ak sú vyplácané subjektmi, ktoré nie sú daňovými rezidentmi v žiadnom členskom štáte EÚ alebo Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP) alebo v krajine, s ktorou Slovenská republika uzavrela zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo dohodu o výmene daňových informácií (TIEA).

Úroky a licenčné poplatky

Úrokové príjmy zo zdrojov slovenského pôvodu podliehajú zrážke s paušálnou sadzbou dane vo výške 19 %. Výnimku tvoria prípady, keď príjemca výnosu je slovenský investičný fond, slovenský doplnkový dôchodkový fond, slovenská banka, pobočka zahraničnej banky alebo slovenská exportno-importná banka.

Slovenský príjem z licenčných príjmov nerezidentov podlieha 19 % paušálnej dani z príjmu PO.

Výnosy z úrokov a licenčných poplatkov sú oslobodené, ak ich slovenský platiteľ platí príjemcovi, ktorý je daňovým rezidentom v EÚ a ktorý je skutočným vlastníkom tohto príjmu, za predpokladu splnenia špecifických podmienok počas 24 mesiacov pred platbou.

Zdaňovanie skupín

Daňové právo v SR nemá zavedený osobitný režim pre zdaňovanie skupiny spoločností. Neexistuje teda žiadny prostriedok na prevod strát na ziskové spoločnosti ani na konsolidované podanie daňového priznania.

Pravidlá nízkej kapitalizácie

Limit maximálnej výšky daňovo odpočítateľného úroku a súvisiacich poplatkov za úvery a pôžičky medzi spriaznenými osobami je stanovený na 25 % upraveného zisku pred EBITDA.

Pravidlá zahraničných kontrolovaných spoločností

Pravidlá EÚ ATAD týkajúce sa kontrolovanej zahraničnej spoločnosti boli implementované do slovenskej daňovej legislatívy. Zahranične kontrolovaná spoločnosť je definovaná ako slovenská

nerezidentská spoločnosť, v ktorej sa slovenská spoločnosť zúčastňuje na viac ako 50 % hlasovacích práv alebo ziskov.

Ak zahranične kontrolovaná spoločnosť nerealizuje „reálnu obchodnú činnosť“ a daň z príjmu PO, ktorú zahranične kontrolovaná spoločnosť zaplatila v krajine svojej rezidencie, je nižšia ako polovica dane z príjmu platnej v SR, je do základu dane z príjmu PO zahrnúť nasledovné príjmy:

- úrokový výnos,
- príjem z licenčných poplatkov,
- dividendy,
- kapitálové zisky z predaja akcií,
- finančný príjem z prenájmu,
- príjmy z poistenia, bankovníctva a ostatných finančných služieb
- príjmy z predaja tovaru alebo poskytovania služieb medzi prepojenými osobami s malou pridanou hodnotou.

Podiel dane na zisku spoločnosti

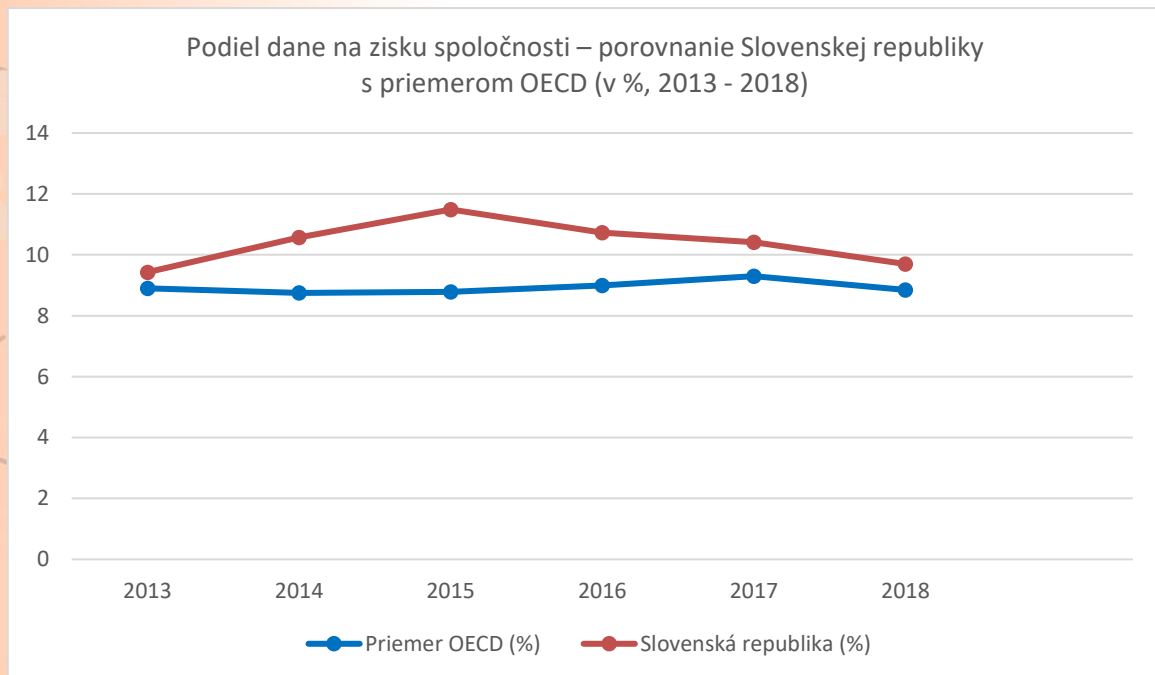
Podiel dane na zisku spoločnosti sa vzťahuje na daň z čistých ziskov spoločností (hrubý príjem znížený o daňové úľavy), ktorý zahŕňa aj dane vyberané z kapitálových výnosov podnikov. Tento ukazovateľ sa vzťahuje na krajinu ako celok a meria sa v percentách celkového zdanenia.

Tabuľka 2 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Slovenskej republiky s priemerom OECD (2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	8,901	8,750	8,780	8,995	9,300	8,848
Slovenská republika (%)	9,431	10,573	11,489	10,727	10,415	9,697

Zdroj: OECD

Graf 2 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Slovenskej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)



Zdroj: OECD

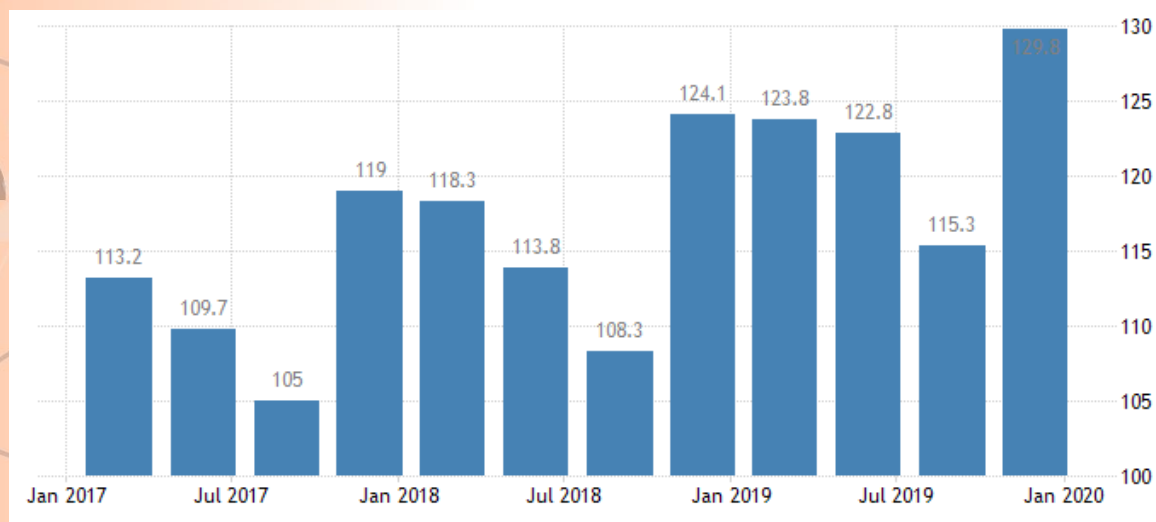
Celkové náklady práce a ich štruktúra

Mzdové náklady alebo celkové mzdové náklady sú celkové výdavky zamestnávateľov na zamestnávanie zamestnancov.

Celkové náklady práce pozostávajú z nasledujúcich položiek:

- náhrady zamestnancom (vrátane miezd, platov v hotovosti a naturáliách, príspevkov zamestnávateľa na sociálne zabezpečenie),
- náklady na odborné vzdelávanie,
- iné výdavky, ako sú náklady na nábor, výdavky na pracovné odevy a dane zo zamestnávania, ktoré sa považujú za mzdové náklady,
- mínus všetky prijaté dotácie.

Graf 3 Náklady práce v Slovenskej republike (január 2017 – január 2020)



Zdroj: tradingeconomics.com, EUROSTAT

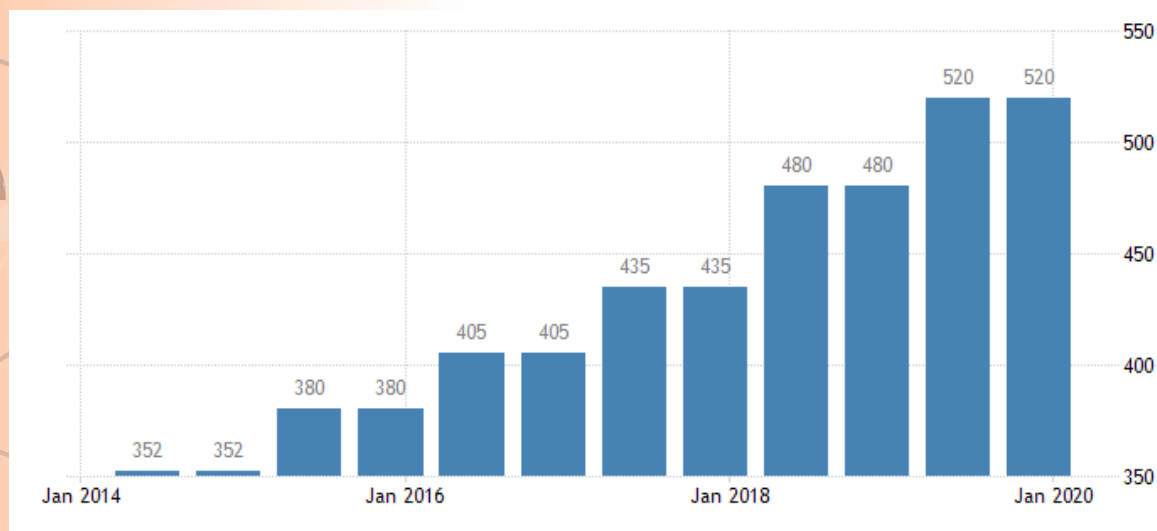
Tabuľka 3 Priemerná čistá mzda v Slovenskej republike (2019)

Hrubá mzda (2019)	Čistá mzda (2019)	Výška dane	Čistá mzda (2018)	% zmena
1 092 EUR	828 EUR	31,88 %	801 EUR	3,37 %

Zdroj: sme.sk

Minimálna mzda v SR bola v roku 2019 na úrovni 520 EUR/mesiac. Minimálna mzda v SR postupne rástla od roku 1993 z prepočítanej hodnoty 81 EUR/mesiac. V roku 2019 Národná rada Slovenskej republiky naviazala rast minimálnej mzdy na 60 % priemernej mesačnej mzdy v hospodárstve spred dvoch rokov.

Graf 4 Vývoj minimálnej hrubej mesačnej mzdy v Slovenskej republike (január 2014 – január 2020)



Zdroj: *tradingeconomics.com*, EUROSTAT

Vedľajšie náklady práce

Príspevky na sociálne zabezpečenie sa v SR v zmysle aktuálnej legislatívnej úpravy odvádzajú do nasledovných fondov:

- základný fond nemocenského poistenia
- základný fond starobného poistenia
- základný fond invalidného poistenia,
- základný. fond poistenia zodpovednosti zamestnávateľa za škodu pre pracovný úraz a chorobu z povolania (PZŠ)/ úrazového poistenia,
- základný. fond garančného poistenia,
- základný. fond poistenia v nezamestnanosti,
- rezervný. fond solidarity,
- správny fond.

Graf 5 Náklady sociálneho zabezpečenia v SR



Zdroj: Tradingeconomics.com

Percentuálna výška odvodového zaťaženia sa za posledných 10 rokov v SR nemenila.

Tabuľka 4 Odvodové zaťaženie platné pre rok 2020 na Slovensku

Druh poistenia	Platené zamestnávateľom	Platené zamestnancom	Celkom
dôchodkové poistenie	17 %	7 %	24 %
nemocenské poistenie	1,4 %	1,4 %	2,8 %
poistenie v nezamestnanosti	1 %	1 %	2,2 %
garančné poistenie	0,25 %	-	0,25 %
úrazové poistenie	0,8 %	-	0,8 %
rezervný fond	4,75 %	-	4,75 %
zdravotné poistenie	10 %	4 %	13,5 %
celkom	35,2 %	13,4 %	48,6 %

Zdroj: <https://www.socpoist.sk/tvorba-fondov/1365s>

Vyslané osoby pracujúce v slovenskej spoločnosti sú povinné platiť príspevky na slovenské sociálne a zdravotné poistenie. Pravidlá účasti v slovenskom systéme sociálneho zabezpečenia a zdravotného poistenia sú zložité a situácia každého vyslaného pracovníka by sa mala posudzovať individuálne.

Príspevky na sociálne zabezpečenie poskytujú financovanie pre tri samostatné fondy: dôchodky, dávky v nezamestnanosti a nemocenské (spolu s ďalšími dávkami). Podnikatelia sa môžu rozhodnúť, či budú prispievať do nemocenského fondu.

Sadzby príspevkov pre zamestnávateľa sú 25,2 % na sociálne zabezpečenie a 10 % na zdravotné poistenie. Sadzby príspevkov zamestnanca sú 9,4 % na sociálne zabezpečenie a 4 % na zdravotné poistenie.

Maximálny vymeriavací základ pre všetky fondy sociálneho poistenia (nemocenské, dôchodkové, poistenie v nezamestnanosti, garančné, rezervný fond solidarity (s výnimkou úrazového poistenia) predstavuje 7 091 EUR pre rok 2020. Tento strop sa vzťahuje na zamestnancov aj podnikateľov. Limit na platenie poistného na verejné zdravotné poistenie nie je.

Daň z príjmov fyzických osôb a celkový daňový klin

Slovenskí daňoví rezidenti sú povinní platiť daň z príjmov FO z príjmov pochádzajúcich zo SR a z príjmov zo zdrojov v zahraničí – z celosvetového príjmu. Daňoví nerezidenti v SR zdaňujú iba príjem zo slovenského zdroja.

Predmetom dane z príjmu FO sú podľa Zákona o dani z príjmov č. 595/2003 Z. z:

- príjmy. zo závislej činnosti (§ 5),
- príjmy. z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu (§ 6),
- príjmy. z kapitálového majetku (§ 7),
- ostatné. príjmy (§ 8).

Predmetom dane nie je:

- prijatá náhrada oprávnenej osoby podľa osobitných predpisov - príjem získaný vydaním, nadobudnutý darovaním, nadobudnutý dedením,
- úver a pôžička,

- DPH
- podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti alebo družstva,
- príjem plynúci z dôvodu nadobudnutia nových akcií a podielov...

Nezdaniteľných časti základu dane

Nezdaniteľné časti základu dane predstavujú položky, ktoré nepodliehajú dani. O tieto položky si môžu FO znížiť základ dane pri splnení určitých zákonných podmienok.

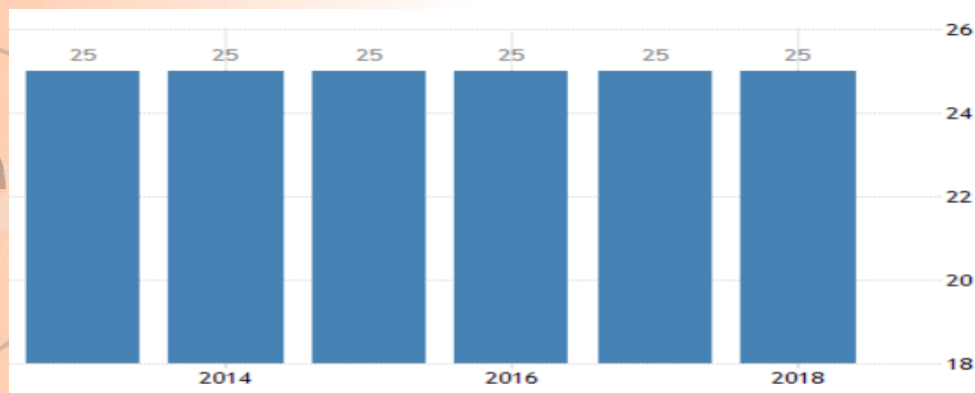
Medzi nezdaniteľné časti daňového základu počítame:

- bezplatné plnenie,
- úroky z hypotekárneho alebo podobného úveru,
- poisťné na dôchodkové pripistenie,
- poisťné na súkromné životné poistenie,
- členské odborové príspevky,
- príspevok na úhradu ďalšieho vzdelávania.

Sadzby dane z príjmu FO

Sadzba dane z príjmu FO v Slovenskej republike dosahuje 25 %.

Graf 6 Vývoj sadzieb dane z príjmu FO v Slovenskej republike (2013 – 2018)



Zdroj: tradingeconomics.com

Podiel dane na osobnom príjme

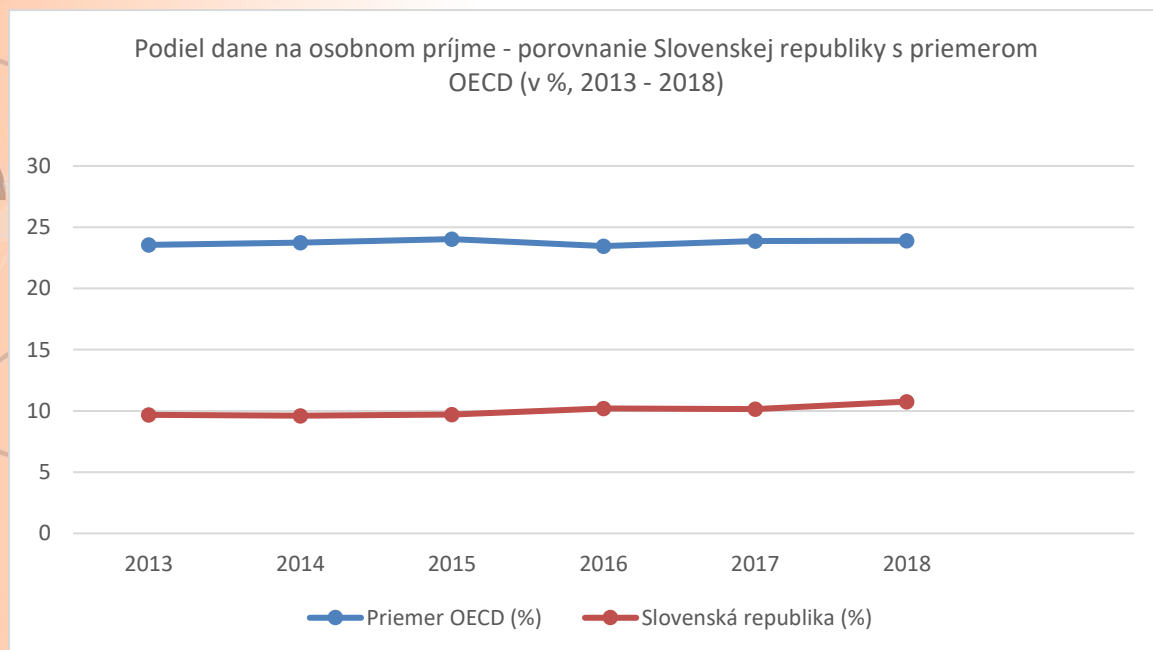
Podiel dane na osobnom príjme je definovaný ako daň z čistého príjmu (hrubý príjem mínus povolené daňové úľavy) a kapitálové zisky FO. Tento ukazovateľ sa meria v percentách celkového zdanenia.

Tabuľka 5 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Slovenskej republiky s priemerom OECD (2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	23,56	23,73	24,03	23,46	23,86	23,91
Slovenská republika (%)	9,69	9,61	9,70	10,20	10,16	10,76

Zdroj: OECD

Graf 7 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Slovenskej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)



Zdroj: OECD

Daňový klin

Daňový klin predstavuje pomer medzi výškou daní zaplatených priemerným pracovníkom a zodpovedajúcimi celkovými nákladmi práce pre zamestnávateľa. Daňový klin vykazuje mieru, v akej daň z príjmu z práce odrádza od zamestnania a meria sa v percentách nákladov práce.

Tabuľka 6 Porovnanie celkového daňového klinu v Slovenskej republike (v % z nákladov práce, rok 2019)

	Priemerný pracovník	Jednotlivec a pár s jedným zarábajúcim	Pár s dvomi zarábajúcimi a s deťmi
Celkový daňový klin 2019	41,9	-	37,1
Celkový daňový klin rodiny ⁴ 2019	-	31,1	-

⁴ manželský pár s jedným zarábajúcim na úrovni priemernej mzdy a dvoma deťmi

Celkový daňový klin jednotlivca ⁵ 2019	-	41,9	-
---	---	------	---

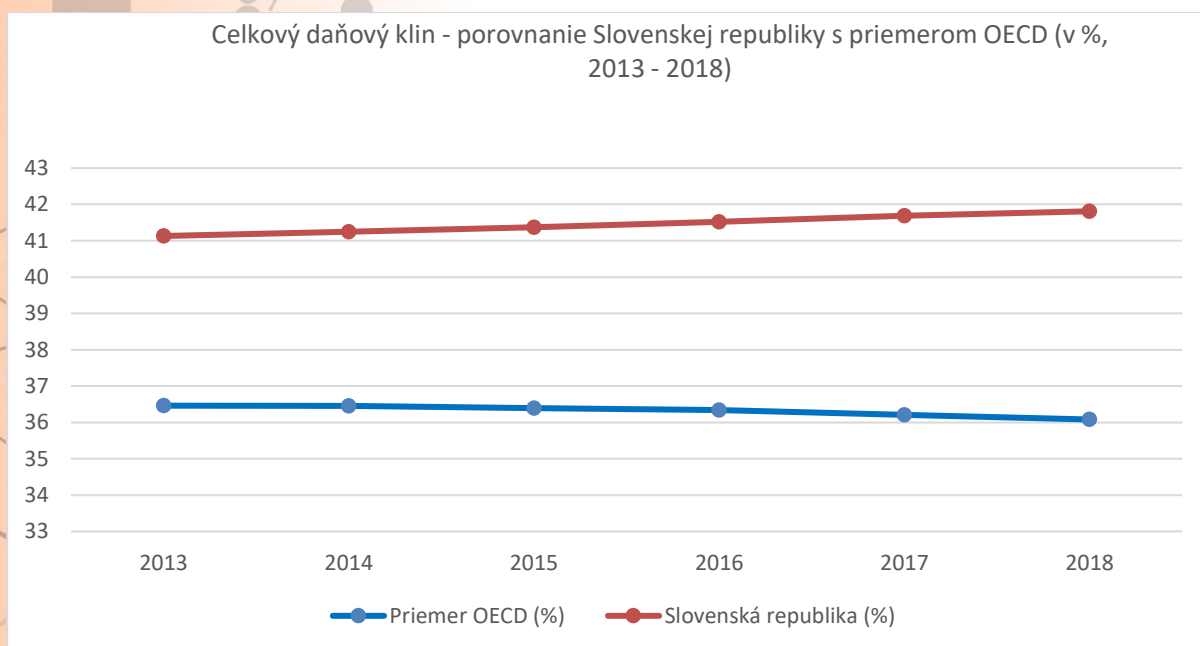
Zdroj: OECD

Tabuľka 7 Celkový daňový klin v Slovenskej republike (v % z nákladov práce, 2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	36,46	36,45	36,39	36,34	36,21	36,08
Slovenská republika (%)	41,13	41,25	41,37	41,52	41,69	41,81

Zdroj: OECD

Graf 8 Celkový daňový klin - porovnanie Slovenskej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)



Zdroj: OECD

Produktivita práce a jednotkové náklady práce

Jednotkové náklady práce merajú priemerné náklady práce na jednotku výstupu a počítajú sa ako pomer celkových nákladov práce k skutočnej produkcii.

⁵ slobodný jednotlivec bez detí s zárobkom na úrovni priemernej mzdy

Jednotkové náklady práce predstavujú priame spojenie medzi produktivitou a nákladmi na pracovnú silu, ktoré sa používajú pri výrobe výstupu. Zvýšenie jednotkových nákladov práce v ekonomike predstavuje zvýšenú odmenu za príspevok pracujúcich k produkcii. Zvýšenie nákladov práce vyššie ako zvýšenie produktivity práce však môže byť hrozbou pre nákladovú konkurencieschopnosť hospodárstva, ak ostatné náklady nie sú upravené o kompenzáciu.

Jednotkové náklady práce hovoria o tom, ako sa cena práce potrebnej na výrobu jednotky skutočnej výroby zmenila v porovnaní s predchádzajúcim obdobím. Tento ukazovateľ teda vyjadruje konkurencieschopnosť krajiny v medzinárodnom obchode. Čím nižšie sú jednotkové náklady práce, tým lacnejšie môžu vývozcovia predávať tovar do zahraničia a zachovať si konkurenčnú výhodu.

Produktivita práce

Produktivita práce je dôležitým ekonomickým ukazovateľom, ktorý je úzko spojený s hospodárskym rastom, konkurencieschopnosťou a životnou úrovňou v rámci hospodárstva. Produktivita práce predstavuje celkový objem produkcie (meranej ako hrubý domáci produkt, HDP) vyprodukovanej na jednotku práce (merané ako počet zamestnaných osôb) počas daného časového referenčného obdobia.

Hrubý domáci produkt (HDP) je meradlom hospodárskej činnosti. Definuje sa ako hodnota všetkého vyrobeného tovaru a služieb znížená o hodnotu akéhokoľvek tovaru alebo služieb použitých pri ich tvorbe. Účelom podielu HDP na zamestnanú osobu je poskytnúť celkový dojem o produktivite národných hospodárstiev vyjadrenej vo vzťahu k priemeru Európskej únie (EÚ 28).

Produktivita práce na odpracovanú hodinu sa počíta ako reálny výstup na jednotku práce (merané celkovým počtom odpracovaných hodín). Meranie produktivity práce na odpracovanú hodinu poskytuje lepší obraz o vývoji produktivity v ekonomike ako produktivita práce na zamestnanú osobu, pretože odstraňuje rozdiely v zložení pracovnej sily na plný úväzok a na čiastočný úväzok v jednotlivých krajinách a rokoch.

Tabuľka 8 Produktivita práce na zamestnanú osobu – EU28 = 100 (2013 - 2018)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Slovenská republika (v %)	84,1	84,3	83,5	77,0	75,7	76,4

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 9 Produktivita práce na odpracovanú hodinu - EU28 = 100 (2013 - 2018)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Slovenská republika (v %)	77,7	78,4	77,9	72,6	72,0	73,0

Zdroj: EUROSTAT

Graf 9 Vývoj produktivity práce v Slovenskej republike (január 2015 – január 2019)



Zdroj: ceicdata.com

Tabuľka 10 Nominálne zvýšenie jednotkových nákladov práce – percentuálna zmena v porovnaní s predchádzajúcim rokom

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Slovenská republika	1,1	0,7	0,9	2,5	4,5	3,9

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 11 Nominálne jednotkové náklady práce - ročné údaje, index (rok 2010 = 100)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Slovenská republika	102,6	103,3	104,3	106,9	111,7	116,0

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 12 Priemerné nominálne hodinové náklady práce na zamestnanca podľa ekonomickej činnosti (v EUR) (2017 - 2019)

	2017	2018	2019
Celkom (Slovenská republika)	10,9	11,6	12,5

Zdroj: ILO

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce (LCI)

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce ukazuje podiel nemzdových nákladov na celkovej cene práce (náklady práce) všetkých zamestnancov v súkromnom sektore. Z hľadiska podnikov náklady práce zahŕňajú nielen mzdy a platy zamestnancov, ale aj nemzdové náklady, najmä sociálne príspevky zo strany zamestnávateľa. Mzdové náklady zahŕňajú mzdu, variabilné zvýšenie platu, nemocenské dávky, príspevky zamestnávateľa a bonusy.

Tabuľka 13 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce - Slovenská republika (2016 - 2019)

Rok	2016	2017	2018	2019
Slovenská republika (%)	10,2	10,9	11,6	12,5

Zdroj: EUROSTAT

Popis odpisovej politiky

Účtovné odpisy dlhodobého majetku

Odpisuje sa nehmotný a hmotný dlhodobý majetok s výnimkou majetku vylúčeného z odpisovania. Účtovná jednotka odpisuje majetok, ku ktorému má vlastnícke právo alebo právo využívať ho vo podnikateľskej svojej činnosti. Odpisovaný majetok zahŕňa najmä:

- samostatné hnutelné veci alebo súbory hnutelných vecí,
- budovy a stavby,
- pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,
- zvieratá uvedené v prílohe č. 1 zákona,
- otvárky nových lomov, pieskovní, hlinísk, skládok odpadov, ak sa nezahrňujú do vstupnej ceny alebo zostatkovej ceny hmotného majetku,
- technické rekultivácie,
- technické zhodnotenie.

Dlhodobý nehmotný majetok je v zákone o dani z príjmov definovaný ako majetok so vstupnou cenou vyššou ako 2 400 EUR a dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok. Dlhodobý nehmotný majetok sa odpíše najviac do výšky vstupnej ceny. Výnimku z tohto pravidla tvorí goodwill a záporného goodwillu - zahŕňa sa do základu dane podľa osobitných ustanovení.

Majetok vo vlastníctve viacerých subjektov sa odpisuje spôsobom, že každý z nich odpisuje svoj spoluvlastnícky podiel.

V daňovej sústave SR sa využívajú rovnomerné a zrýchlené odpisy. Pri rovnomernej (lineárnej) metóde odpisovania sa odpisy dostávajú do nákladov počas rokov rovnomerne. Pri zrýchlenej metóde odpisovania sú odpisy v prvých rokoch vyššie.

Daňové odpisy dlhodobého majetku

Zákon o dani z príjmov ustanovuje maximálnu možnú výšku odpisov, ktorú si môže účtovná jednotka pri jednotlivých druhoch majetku uplatniť v rámci daňových nákladov. Dlhodobý hmotný majetok je rozdelený do šiestich odpisových skupín, ktoré majú predpísanú dobu používania.

Tabuľka 14 Minimálna doba odpisovania dlhodobého hmotného majetku

Odpisová skupina	Doba odpisovania	Aktíva
0	2 roky	elektromobily (zavedené od roku 2020)
1	4 roky	kancelárske stroje a počítače, televízne kamery, osobné a nákladné automobily
2	6 rokov	montované stavby z dreva a plastov, kotle pre ústrední kúrenie, nábytok
3	8 rokov	elektrické motory, generátory, transformátory, lodné motory a ostatné motory, chladiace a vetracie zariadenia
4	12 rokov	montované budovy z betónu alebo kovov, nádrže, zásobníky a kontajnery z kovov, jednotlivé oddeliteľné súčasti zabudované v stavbách určené na samostatné odpisovanie (klimatizačné zariadenia, osobné a nákladné výtahy, eskalátory a pohyblivé chodníky)
5	20 rokov	budovy pre obchod a služby, obchodné centrá, obchodné domy, priemyselné budovy
6	40 rokov	administratívne budovy, hotely, školy, múzeá

Zdroj: PWC

Medzi položky, ktoré sú vylúčené z odpisovania, patria najmä:

- pozemky,
- pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky, ktoré nedosiahli plodonosnú starobu
- ochranné hrádze
- umelecké diela, ktoré nie sú súčasťou stavieb a budov

- hnuiteľné národné kultúrne pamiatky
- povrchové a podzemné vody, lesy, jaskyne, meračské značky, signály a iné zariadenia vybraných geodetických bodov a tlačové podklady štátnych mapových diel

Technické zhodnotenie majetku

V prípade, že technické zhodnotenie zvýši vstupnú cenu majetku, ide o zvýšenú vstupnú cenu. V takom prípade pre odpisovania používame koeficienty alebo percentá uvedené pre zvýšenú vstupnú cenu.

Prerušenie odpisov, neuplatnenie odpisu

Odpisovania je možné prerušiť v roku, v ktorom sa preto podnikateľ rozhodne. Je tak možné urobiť v rámci celého majetku alebo len vybraného. Odpisovanie sa týmto rozhodnutím predĺži o dobu, na ktorú bolo prerušené.

Pri rovnomernom odpisovaní je možné uplatniť len časť ročného odpisu, o neuplatnenú časť sa následne predĺži doba odpisovania.

Tieto možnosti však nie je možné použiť v prípade, ak podnikateľ uplatňuje výdavky paušálnym spôsobom.

3.1.2. ČESKÁ REPUBLIKA

Daň z príjmov právnických osôb

Rezidentské obchodné spoločnosti v ČR sú zdaňované zo svojich celosvetových príjmov (príjmy zo zdrojov v ČR a zo zdrojov v zahraničí) a nerezidentské spoločnosti iba z príjmov pochádzajúcich zo zdrojov v ČR.

Daňové subjekty

Obchodné spoločnosti a iné PO (vrátane podielových fondov) podliehajú dani z príjmu PO. Zaobchádzanie s partnerstvami je zmiešané. Vo verejnej obchodnej spoločnosti sa na úrovni spoločnosti zdaňuje iba príjem podliehajúci konečnej zážkovej dani; ostatné príjmy sa zdaňujú na úrovni jednotlivých spoločníkov. V prípade komanditnej spoločnosti podliehajú akcie komanditistov alebo spoločníkov dani z príjmu PO, akcie komplementárov sa zdaňujú na úrovni týchto spoločníkov.

Zdaňovacie obdobie a základ dane

Zdaňovacie obdobie zodpovedá účtovnému obdobiu, ktorým je zvyčajne kalendárny rok. Spoločnosti, ktoré chcú prijať iné účtovné obdobie ako kalendárny rok, musia túto skutočnosť oznámiť daňovým úradom najmenej tri mesiace pred plánovaným začiatkom nového obdobia. Zdaniteľný zisk je odvodený od zisku pred zdanením zaznamenanom vo výkaze ziskov a strát a je upravený o príjmy oslobodené od dane a položky neodpočítateľné z dane.

Sadzby dane z príjmu PO

Daň z príjmu PO sa vzťahuje na zisky dosiahnuté všetkými spoločnosťami vrátane pobočiek zahraničných spoločností. Právnické osoby, ktoré tvoria spoločníkov v obchodných spoločnostiach (t. j. v s. r. o. a a. s.) a právnické osoby - komplementári v komanditnej spoločnosti podliehajú dane z príjmu PO z hľadiska ich podielu na ziskoch v spoločnosti.

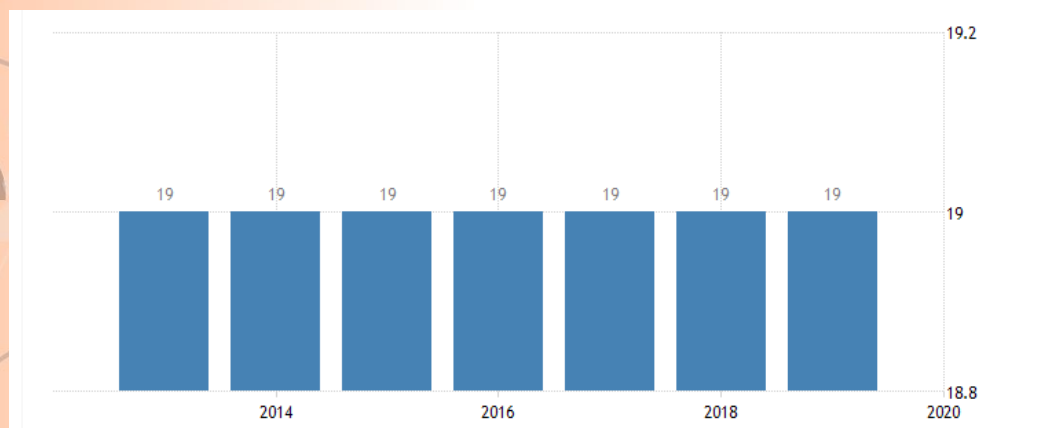
Sadzba dane z príjmu PO je 19 % a uplatňuje sa na všetky zisky vrátane kapitálových ziskov z predaja akcií.

Na príjmy z dividend českých daňových rezidentov od nerezidentských subjektov sa uplatňuje osobitná sadzba dane vo výške 15 % (pokiaľ sa na ne nevzťahuje výnimka z účasti).

Na príjmy určitých investičných fondov sa uplatňuje sadzba 5 % a na dôchodkové fondy sadzba 0 %.

Sadzba dane z príjmu PO v Českej republike bola v rokoch 1993 až 2019 v priemere 27,15 %, pričom v roku 1993 dosiahla historicky najvyššiu hodnotu 45 % a v roku 2010 rekordne nízku úroveň 19 %.

Graf 10 Vývoj sadzieb dane z príjmu PO v Českej republike (2013 - 2019)



Zdroj: tradingeconomics.com

Príjmy z kapitálového majetku

V ČR sa nevyberá žiadna daň z kapitálových výnosov. Kapitálové zisky (t. j. zisky z predaja akcií a iných aktív) sú zahrnuté do základu dane z príjmov PO a sú zdaňované ako bežný príjem v roku, v ktorom vzniknú, pokiaľ nie sú oslobodené podľa oslobodenia od účasti.

Dividendy

Dividendy prijaté českými daňovými rezidentmi od nerezidentských subjektov podliehajú osobitnej daňovej sadzbe 15 % (ak nie sú oslobodené podľa režimu oslobodenia vyplývajúceho z účasti).

Dividendy vyplácané českými rezidentskými daňovými spoločnosťami českým rezidentským subjektom podliehajú 15 % konečnej zrážkovej dani (ak nie sú oslobodené podľa režimu oslobodenia vyplývajúceho z účasti).

Úroky a licenčné poplatky

Úroky a licenčné poplatky prijaté českými daňovými rezidentmi sú zahrnuté do štandardného základu dane, ktorý podlieha 19 % sadzbe dane z príjmu PO.

Zdaňovanie skupín a miestne dane

České daňové právo nestanovuje žiadny osobitný režim pre skupiny spoločností. Neexistuje teda žiadny prostriedok na prevod strát na ziskové firmy ani na konsolidované podanie daňového priznania. Žiadne miestne ani regionálne dane z príjmu PO v ČR neexistujú.

Podiel dane na zisku spoločnosti

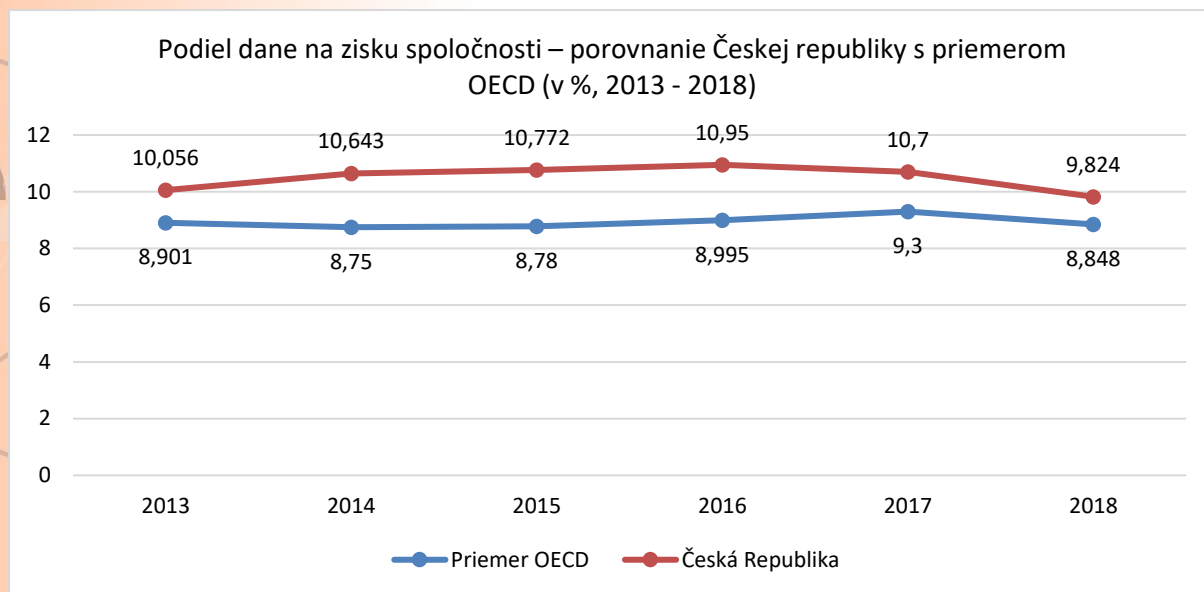
Podiel dane na zisku spoločnosti sa vzťahuje na daň z čistých ziskov spoločností (hrubý príjem znížený o daňové úľavy), ktorý zahŕňa aj dane vyberané z kapitálových výnosov podnikov. Tento ukazovateľ sa vzťahuje na krajinu ako celok a meria sa v percentách celkového zdanenia.

Tabuľka 15 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Českej republiky s priemerom OECD (2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	8,901	8,75	8,78	8,995	9,3	8,848
Česká republika (%)	10,056	10,643	10,772	10,95	10,7	9,824

Zdroj: OECD

Graf 11 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Českej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)

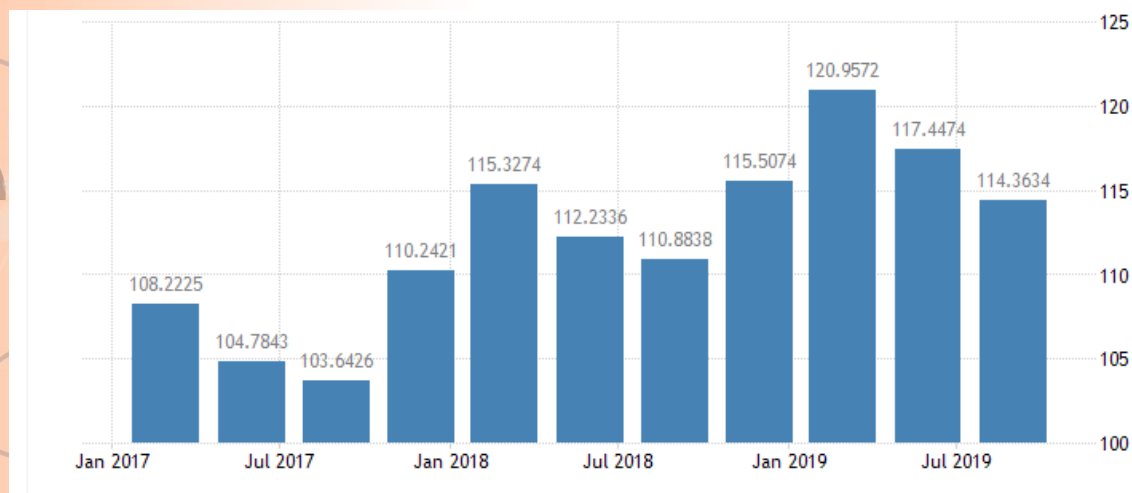


Zdroj: OECD

Celkové náklady práce a ich štruktúra

Mzdové náklady v ČR klesli v treťom štvrtroku 2019 na 114,36 indexových bodov z 117,45 indexových bodov v druhom štvrtroku 2019. Mzdové náklady dosiahli v priemere 89,32 indexových bodov od roku 1994 do roku 2019 a dosiahli historicky najvyššie 120,96 indexových bodov v prvom štvrtroku 2019 a rekordne nízkych 56,23 indexových bodov v prvom štvrtroku 1996.

Graf 12 Náklady práce v Českej republike (január 2017 – júl 2019)

Zdroj: *tradingeconomics.com, EUROSTAT*

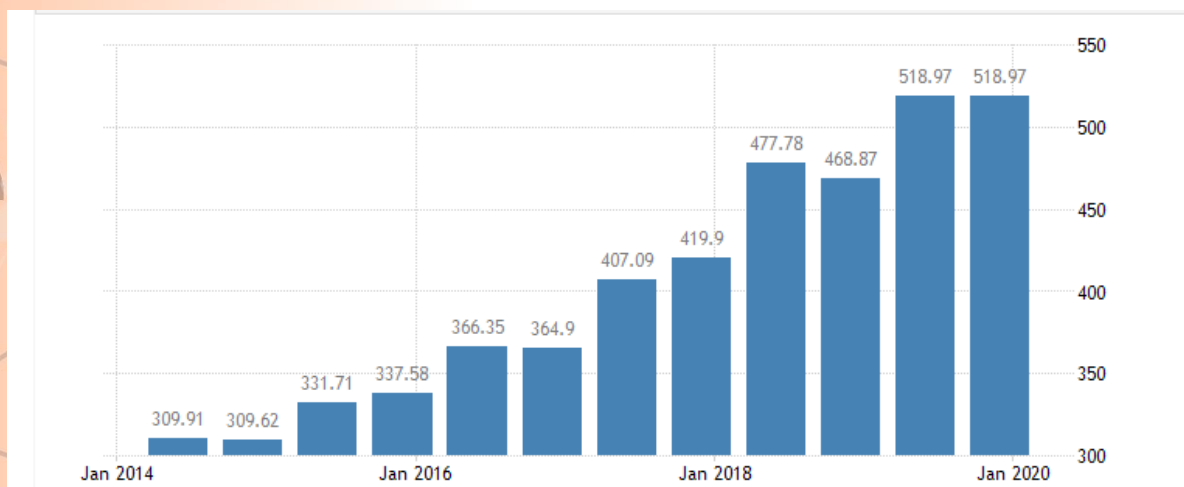
Tabuľka 16 Priemerná čistá mzda v Českej republike (2018)

Hrubá mzda (2018)	Čistá mzda	Výška dane	Čistá mzda (2017)	% zmena medziročne
1 149 EUR	873 EUR	24,02 %	837 EUR	4,12 %

Zdroj: *reinisfischer.com*

Minimálna mzda v Českej republike bola v roku 2019 na úrovni 518,97 EUR/mesiac. Priemerná minimálna mzda v Českej republike sa od roku 1999 do roku 2019 pohybovala na úrovni 287,41 EUR/mesiac, pričom v druhom štvrtroku 2019 dosiahla historicky najvyššiu úroveň 518,97 EUR/mesiac a rekordne nízku úroveň 92,35 EUR/mesiac v druhom štvrtroku 1999.

Graf 13 Vývoj minimálnej hrubej hodinovej mzdy v Českej republike (január 2014 – január 2020)



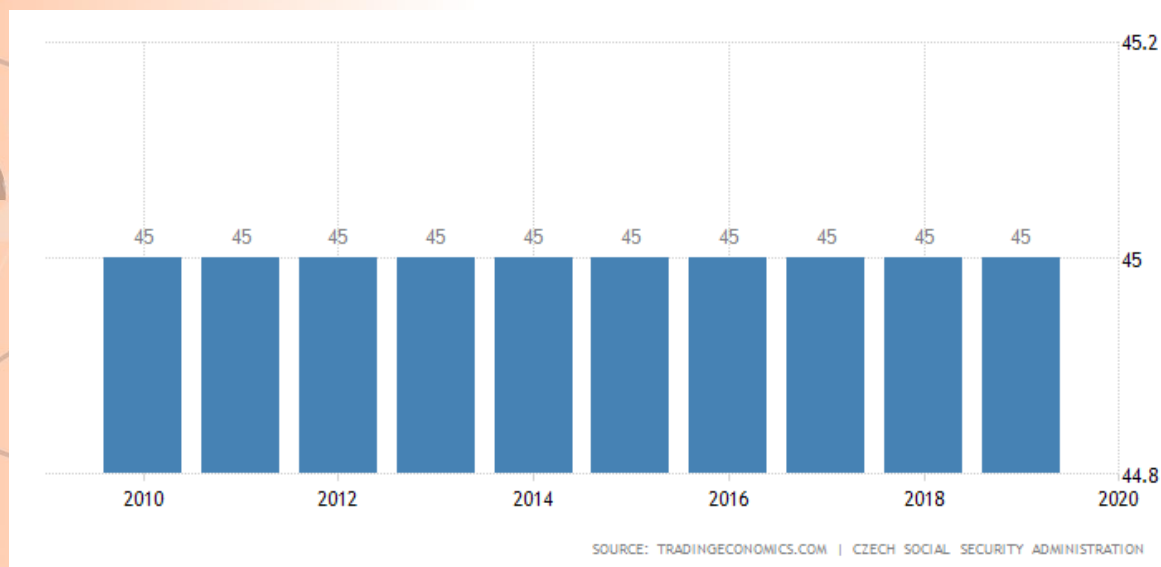
Zdroj: *tradingeconomics.com*, *EUROSTAT*

Vedľajšie náklady práce

Príspevky na sociálne zabezpečenie sa platia do štyroch rôznych fondov takto:

- dôchodkový fond,
- nemocenský fond,
- fond poistenia v nezamestnanosti,
- zdravotné poistenie.

Tabuľka 17 Náklady sociálneho zabezpečenia v ČR



Zdroj: Tradingeconomics.com

Percentuálna výška odvodového zaťaženia v ČR počas posledných 10 rokov zostáva na nezmenenej úrovni.

Tabuľka 18 Odvodové zaťaženie platné pre rok 2020 v Českej republike

Druh poistenia	Platené zamestnávateľom	Platené zamestnancom	Celkom
dôchodkové poistenie	21,5 %	6,5 %	28,0 %
nemocenské poistenie	2,1 %	-	2,1 %
poistenie v nezamestnanosti	1,2 %	-	1,2 %
zdravotné poistenie	9,0 %	4,5 %	13,5 %
celkom	33,8 %	11,0 %	44,8 %

Vyslané osoby pracujúce v českej spoločnosti sú povinné platiť príspevky na české sociálne a zdravotné poistenie, pokiaľ v nariadení Európskej únie alebo v zmluve o sociálnom zabezpečení nie je uvedené inak. Pravidlá účasti v českom systéme sociálneho zabezpečenia a zdravotného poistenia sú zložité a situácia každého vyslaného pracovníka sa posudzuje individuálne.

Príspevky na sociálne zabezpečenie poskytujú financovanie pre tri samostatné fondy: dôchodky, dávky v nezamestnanosti a nemocenské.

Sadzby príspevkov pre zamestnávateľa sú 24,8 % na sociálne zabezpečenie a 9 % na zdravotné poistenie. Sadzby príspevkov zamestnanca sú 6,5 % na sociálne zabezpečenie a 4,5 % na zdravotné poistenie.

Maximálny ročný strop pre vymeriavací základ za účelom výpočet príspevkov do systému sociálneho zabezpečenia je 48-násobok priemernej mesačnej mzdy za rok (t. j. 1 672 080 CZK za rok 2020). Tento strop sa vzťahuje na zamestnancov aj podnikateľov.

Pre platbu zdravotného poistenia nie je strop stanovený.

Daň z príjmov fyzických osôb a celkový daňový klin

Českí daňoví rezidenti podliehajú českej dani z príjmov z ich celosvetového príjmu (príjem zo zdroja v ČR a zo zdroja v zahraničí) a daňoví nerezidenti sa zdaňujú iba z príjmu považovaného za príjem zo zdroja v Českej republike.

Predmet dane z príjmov FO

Predmetom dane z príjmu FO sú príjmy:

- zo závislej činnosti (zamestnanie),
- zo samostatnej zárobkovej činnosti (napr. živnosť, slobodné povolania atď.)
- z kapitálového majetku – napr.: úroky, dividendy
- z prenájmu
- príležitostné príjmy, príjmy z predaja nehnuteľných a hnutelných vecí, výhry.

Príjmy oslobodené od dane z príjmov sú napr.:

- príjmy z predaja nehnuteľností (v prípade, že doba medzi nadobudnutím a predajom presiahne päť rokov),
- príjmy z predaja rodinného domu, bytu, (pokiaľ v ňom mal predávajúci bydlisko najmenej dva roky bezprostredne pred predajom),
- príjem prijatý v rámci plnenia vyživovacej povinnosti alebo náhrada za tento príjem,

- štipendiá,
- prijatá náhrada škody a plnenie z poistenia majetku a zodpovednosti za škody,
- cena z verejnej súťaže alebo reklám, žrebovania, cena zo športovej súťaže v hodnote do 10 000 CZK /389,56 EUR⁶,
- príjmy z prevádzky malých vodných elektrární, veterných elektrární a podobných zariadení do výkonu 1MW,
- úroky z vkladov stavebného sporenia,
- dotácie zo ŠR.

Súhrn nezdaniteľných častí základu dane

Nezdaniteľné časti základu dane v roku 2020:

- bezplatné plnenie (predtým uvádzané ako dar),
- úroky z hypotekárneho alebo podobného úveru,
- poistné na dôchodkové pripoistenie,
- poistné na súkromné životné poistenie,
- členské odborové príspevky,
- príspevok na úhradu ďalšieho vzdelávania.

Zamestnanci uplatňujú nezdaniteľné časti základu dane v ročnom zúčtovaní.

Úroky z hypotekárneho úveru a z úveru zo stavebného sporenia

Ak je účastníkov úverovej zmluvy viac, uplatní úroky buď jeden z nich, alebo každý z nich, a to rovnakým dielom. Maximálne možno odpočítať úroky v úhrne 300 000 CZK/11 686,79 EUR ročne v prípade poplatníkov žijúcich v tej istej domácnosti. Ak daňovník platil úroky len určitú časť počas roka, môže uplatniť maximálne odčítanie 25 000 CZK/973,90 EUR za každý kalendárny mesiac.

⁶ 1 EUR = 25,67 CZK

Dôchodkové poistenie

Daňovníci, ktorí uzavreli zmluvu o doplnkovom dôchodkovom sporení či penzijnom pripoistení so štátnym príspevkom, si môžu odpočítať zaplatené poistné. Maximálna výška odpočtu činí 24 000 CZK /934,94 EUR. Zaplatené mesačné príspevky na penzijné pripoistenie (alebo doplnkové dôchodkové sporenie) so štátnym príspevkom je nutné vždy znížiť o 1 000 CZK /38,96 EUR (suma, z ktorej sa počíta maximálna mesačná štátna pomoc). Daňovo sú teda uplatniteľné príspevky daňovníka presahujúce 1000 CZK /38,96 EUR mesačne. Sú akceptované aj mimoriadne vklady (sú daňovo výhodné), avšak musí byť v tomto zmysle upravená zmluva. V opačnom prípade budú mimoriadne vklady považované za preplatok do ďalšieho obdobia.

Súkromné životné poistenie

Daňoví poplatníci môžu tiež znížiť základ dane o zaplatené príspevky na súkromné životné poistenie. Rovnako ako v prípade dôchodkového sporenia platí maximálna hranica odpočtu 24 000 CZK /934,94 EUR. Akceptovateľné sú len zmluvy, ktoré neumožňujú výplatu iného príjmu, ktorý nie je poistným plnením a nezakladá zánik poistnej zmluvy.

Odborové príspevky

Základ dane zamestnancov znižujú zaplatené členské príspevky zaplatené odborovej organizácii. Týmto spôsobom si môžu FO odpočítať sumu až do výšky 1,5 % zdaniteľných príjmov, maximálne 3 000 CZK /116,87 EUR za zdaňovacie obdobie. Nárok sa musí uplatniť potvrdením odborovej organizácie. Vždy sa jedná o príspevky v období od januára do decembra skutočne zaplatené, nie zúčtované v mzde zamestnanca.

Príspevok na úhradu ďalšieho vzdelávania

Základ dane možno znížiť maximálne o 10 000 CZK/389,56 EUR. Daňovníci so zdravotným postihnutím si môžu odpočítať podľa stupňa zdravotného poistenia až 13 000 CZK/506,43 EUR a osoby s ťažším zdravotným postihnutím 15 000 CZK/584,34 EUR. Podmienkou pre uplatnenie tejto sumy je, aby úhrady za skúšky neboli hradené zamestnávateľom, ani neboli uplatnené ako výdavok daňovníka. Ide o skúšky v súlade so zákonom o overovaní a uznávaní výsledkov ďalšieho vzdelávania.

Úľavy na dani

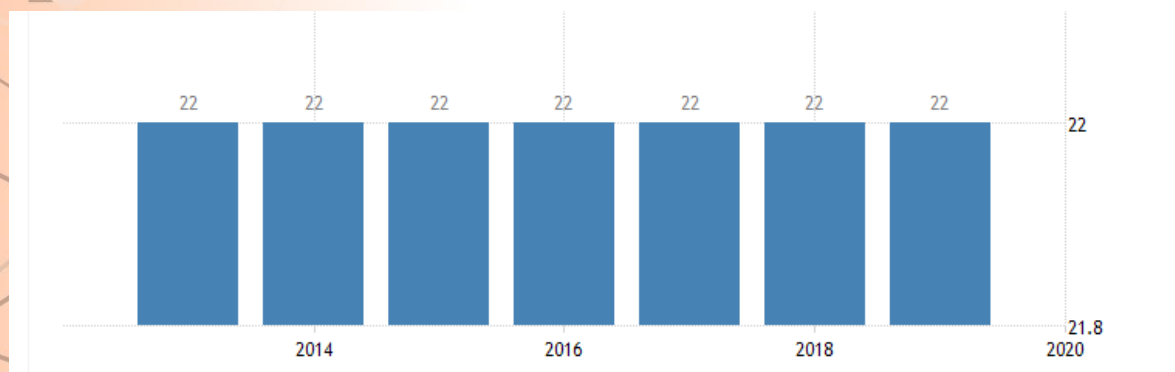
Úľavy na dani umožňujú FO znížiť samotnú vypočítanú výšku dane. Ide o:

- úľava na dieťa,
- úľava na dieťa ZTP/P (zvlášť ťažké postihnutie so sprievodcom),
- úľava na dôchodcu,
- úľava na invaliditu daňovníka,
- úľava na manželku/manžela,
- úľava na daňovníka,
- úľava na daňovníka ZTP/P,
- úľava na študenta,
- úľava na škôlku – tzv. škôlkovné,
- úľava za EET (elektronická evidencia tržieb).

Sadzby dane z príjmu FO

Sadzba dane z príjmu FO v Českej republike dosahuje 22 %.

Graf 14 Vývoj sadzieb dane z príjmu FO v Českej republike (2013 - 2019)



Zdroj údajov: tradingeconomics.com

Podiel dane na osobnom príjme

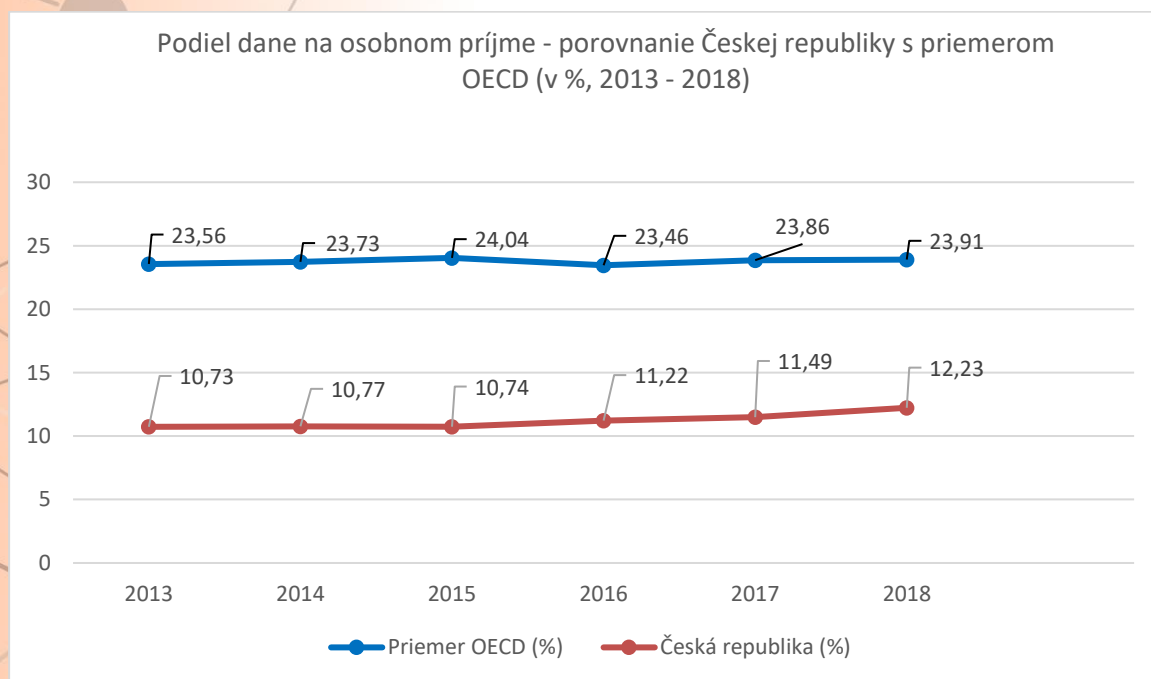
Podiel dane na osobnom príjme je definovaný ako daň z čistého príjmu (hrubý príjem znížený o povolené daňové úľavy) a kapitálové zisky FO. Tento ukazovateľ sa meria v percentách celkového zdanenia.

Tabuľka 19 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Českej republiky s priemerom OECD (2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	23,56	23,73	24,03	23,46	23,86	23,91
Česká republika (%)	10,73	10,77	10,74	11,22	11,49	12,23

Zdroj: EUROSTAT

Graf 15 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Českej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)



Zdroj: OECD

Daňový klin

Daňový klin predstavuje pomer medzi výškou daní zaplatených priemerným pracovníkom a zodpovedajúcimi celkovými nákladmi práce pre zamestnávateľa. Daňový klin vykazuje mieru, v akej daň z príjmu z práce odrádza od zamestnania a meria sa v percentách nákladov práce.

Tabuľka 20 Porovnanie celkového daňového klinu v Českej republike (v % z nákladov práce, rok 2018)

	Priemerný pracovník	Jednotlivec a pár s jedným zarábajúcim	Pár s dvomi zarábajúcimi a s deťmi
Celkový daňový klin 2018	43,7	-	34,8
Celkový daňový klin rodiny ⁷ 2018	-	25,5	-
Celkový daňový klin jednotlivca ⁸ 2018	-	43,7	-

Zdroj: OECD

Tabuľka 21 Celkový daňový klin v Českej republike (v % z nákladov práce, 2013 - 2018)

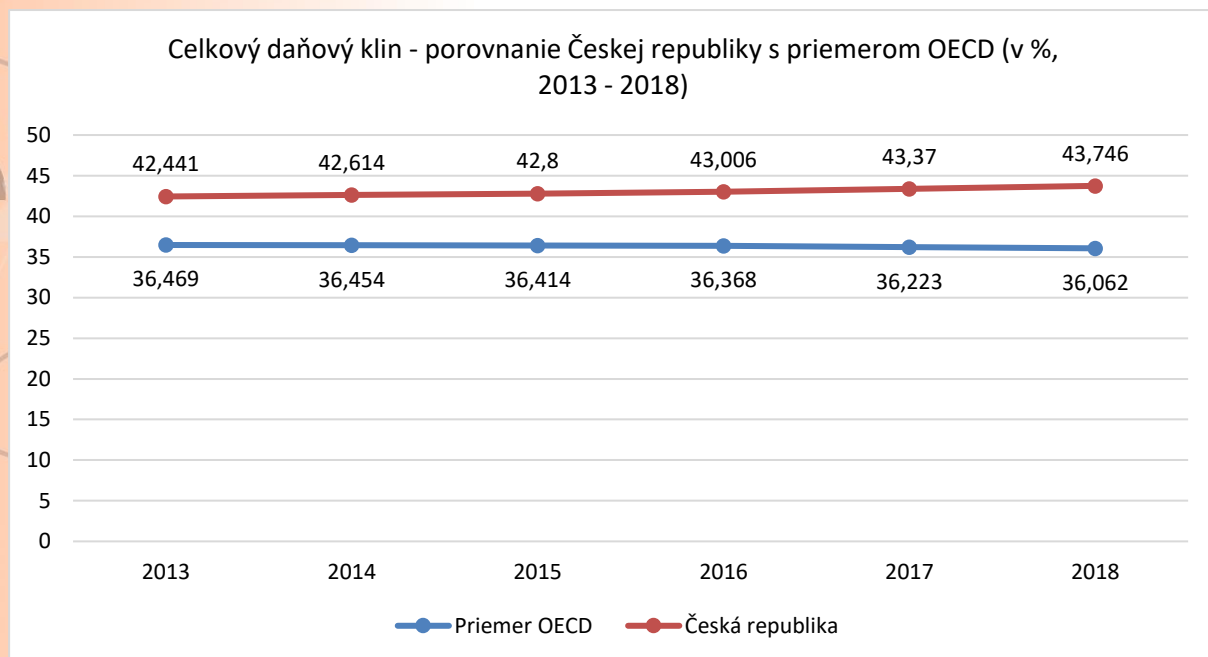
Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	36,469	36,454	36,414	36,368	36,223	36,062
Česká republika (%)	42,441	42,614	42,800	43,006	43,370	43,746

Zdroj: OECD

7 manželský pár s jedným zarábajúcim na úrovni priemernej mzdy a dvoma deťmi

8 slobodný jednotlivec bez detí s zárobkom na úrovni priemernej mzdy

Graf 16 Celkový daňový klin - porovnanie Českej republiky s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)



Zdroj: OECD

Produktivita práce a jednotkové náklady práce

Tabuľka 22 Produktivita práce na zamestnanú osobu – EU28 = 100 (2013 - 2018)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Česká republika (v %)	76,4	78,9	79,6	79,8	81,3	82,6

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 23 Produktivita práce na odpracovanú hodinu - EU28 = 100 (2013 - 2018)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Česká republika (v %)	71,1	72,9	74,3	73,8	74,6	75,4

Zdroj: EUROSTAT

Graf 17 Vývoj produktivity práce v Českej republike (január 2015 – január 2019)



Zdroj: ceicdata.com

Tabuľka 24 Nominálne zvýšenie jednotkových nákladov práce – percentuálna zmena porovnaná s predchádzajúcim rokom

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Česká republika	0,5	0,4	-0,8	3,1	3,6	6,5

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 25 Nominálne jednotkové náklady práce - ročné údaje, index (rok 2010 = 100)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Česká republika	104,2	104,7	103,8	107,8	110,9	118

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 26 Priemerné nominálne hodinové náklady práce na zamestnanca podľa ekonomickej činnosti (v EUR) v rokoch 2016 - 2018

	2016	2017	2018
Česká republika	10,82	11,58	12,55

Zdroj: ILO

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce (LCI)

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce ukazuje podiel nemzdových nákladov na celkovej cene práce (náklady práce) všetkých zamestnancov v súkromnom sektore. Z hľadiska podnikov náklady práce zahŕňajú nielen mzdy a platy zamestnancov, ale aj nemzdové náklady, najmä sociálne príspevky zo strany zamestnávateľa. Mzdové náklady zahŕňajú mzdu, variabilné zvýšenie platu, nemocenské dávky, príspevky zamestnávateľa a bonusy.

Tabuľka 27 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce – Česká republika (2016 - 2019)

Rok	2016	2017	2018	2019
Česká republika (%)	10,3	11,4	12,6	13,5

Zdroj: EUROSTAT

Popis odpisovej politiky

Účtovné odpisy dlhodobého majetku

Odpisuje sa nehmotný a hmotný dlhodobý majetok s výnimkou majetku vylúčeného z odpisovania. Účtovná jednotka odpisuje majetok, ktorý vlastní alebo má právo využívať ho k svojej činnosti. Ide najmä o:

- dlhodobý nehmotný a hmotný majetok, ku ktorému účtovná jednotka nadobudla právo užívania od vlastníka, majiteľa alebo inej oprávnenej osoby,
- technické zhodnotenie cudzieho dlhodobého nehmotného a hmotného majetku, ak je účtovná jednotka oprávnená účtovať a odpisovať technické zhodnotenie,
- technické zhodnotenie drobného nehmotného a hmotného majetku,
- ložisko nevyhradeného nerastu alebo jeho časť na pozemku kúpenom po 1. januári 1997,
- súbor huteľných vecí so samostatným technicko-ekonomickým určením ako jeden celok, a to aj v prípade, že je zostavený z huteľných vecí, pri ktorých je od začiatku známe ich ocenenie.

Ak je majetok vo vlastníctve viacerých subjektov naraz, každý z nich odpisuje svoj spoluvlastnícky podiel.

Odpisovanie dlhodobého majetku má stanovené pravidlá a obmedzenia všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Z odpisovania je vylúčený (teda sa neodpisuje) tento majetok:

- pozemky,
- umelecké diela, ktoré nie sú súčasťou stavby,
- zbierky,
- hnuiteľné kultúrne pamiatky, predmety kultúrnej hodnoty a obdobné hnuiteľné veci ustanovené osobitnými právnymi predpismi,
- nedokončený dlhodobý nehmotný a hmotný majetok a technické zhodnotenie, pokiaľ nie je uvedené do stavu spôsobilého k užívaniu,
- finančný majetok,
- zásoby,
- prenajatý alebo obdobne užívaný dlhodobý hmotný a nehmotný majetok, pokiaľ k tomu nemá účtovná jednotka oprávnenie,
- pohľadávky,
- preferenčné limity, ktoré nemožno odpisovať, a emisné kvóty.

Obmedzenie sa týka aj zriaďovacích výdavkov. Zriaďovacie výdavky treba odpísať najneskôr do piatich rokov od vzniku spoločnosti. Ak jednotka nemá doteraz odpísané zriaďovacie náklady, nesmie vyplácať podiely na zisku (pokiaľ nemá iné zdroje, z ktorých môže podiely na zisku vyplácať).

Zvláštna úprava platí pre goodwill. Záporný aj kladný goodwill sa odpisuje rovnomerne po dobu 60 mesiacov. Pokiaľ sa jedná o oceňovací rozdiel k nadobudnutému majetku, odpisuje sa rovnomerne počas 180 mesiacov.

V ČR sa využívajú rovnomerné a zrýchlené odpisy. Pri rovnomernej/lineárnej metóde odpisovania sa odpisy dostávajú do nákladov počas rokov rovnomerne. Naopak, pri zrýchlenej metóde odpisovania sú odpisy v prvých rokoch vyššie.

Daňové odpisy dlhodobého majetku

Na daňové odpisy sa vzťahuje Zákon o dani z príjmov, ktorý ustanovuje maximálnu možnú výšku odpisov, ktorú si môže účtovná jednotka pri jednotlivých druhoch majetku uplatniť v rámci daňových nákladov. Dlhodobý hmotný majetok je rozdelený do šiestich odpisových skupín, ktoré majú predpísanú dobu používania.

Tabuľka 28 Minimálna doba odpisovania dlhodobého hmotného majetku

Odpisová skupina	Doba odpisovania	aktíva
1	3 roky	kancelárske stroje a počítače,
2	5 rokov	osobné a nákladné automobily, rozhlasové a televízne prijímače
3	10 rokov	klimatizačné zariadenia, kotle pre kúrenie
4	20 rokov	budovy z dreva a plastu, oplotenie budov a inžinierskych stavieb
5	30 rokov	výrobné budovy, komunikácie
6	50 rokov	administratívne budovy, hotely, obchodné domy, školy, múzeá

Zdroj: taxsummaries.pwc.com

Položky, ktoré sú vylúčené z odpisovania

Vymedzenie z hľadiska zákona o dani z príjmov je širšie ako z hľadiska účtovných predpisov. Hmotným majetkom vylúčeným z odpisovania je napr.:

- bezodplatne prevedený majetok podľa zmluvy o finančnom prenájme s následnou kúpou prenajatej veci, ak výdavky (náklady) súvisiace s jeho obstaraním neprevýši 40 000 CZK /1 558,24 EUR,
- pestovateľský celok trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako 3 roky, ktorý nedosiahol plodonosnú starobu,
- umelecké dielo, ktoré je hmotným majetkom a nie je súčasťou stavby a budovy, predmety múzejnej a galerijnej hodnoty, prípadne ich súbory v múzeách a pamiatkových objektoch, stále výstavné súbory a knižničné fondy knižníc jednotnej sústavy, prípadne iné fondy,
- hnuiteľná kultúrna pamiatka a súbory hnuiteľných kultúrnych pamiatok,

- hmotný majetok prevzatý povinne bezodplatne podľa osobitných právnych predpisov (zákon o podmienkach podnikania a o výkone štátnej správy v energetických odvetviach a o štátnej energetickej inšpekcii),
- inventarizačné prebytky hmotného majetku zistenej podľa osobitného predpisu (zákon o účtovníctve).

Technické zhodnotenie majetku

Ak technické zhodnotenie zvýši vstupnú cenu majetku, ide o "zvýšenú vstupnú cenu". V takom prípade pre odpisovania používame koeficienty alebo percentá uvedené pre zvýšenú vstupnú cenu.

Technické zhodnotenie sú náklady na rekonštrukciu a modernizáciu majetku, pokiaľ prevýšili v rámci jednotlivého majetku v úhrne 40 000 CZK. Technickým zhodnotením sú i uvedené výdavky v nižšej sume, ktoré na základe rozhodnutia nebudú uplatnené ako daňový výdavok.

Prerušenie odpisov, neuplatnenie odpisu

Odpisovania je možné prerušiť (nedôjde k odpisovaniu majetku) v roku, kedy sa preto podnikateľ rozhodne. Je tak možné urobiť v rámci celého majetku alebo len niektorého. Odpisovanie sa týmto rozhodnutím o rok predĺži.

Okrem toho pri rovnomernom odpisovaní je možné uplatniť napríklad len časť ročného odpisu. O neuplatnenú časť sa následne predĺži doba odpisovania.

Uvedené možnosti nie je možné použiť, ak podnikateľ uplatňuje výdavky percentom z príjmov.

3.1.3. MAĎARSKO

Daň z príjmov právnických osôb

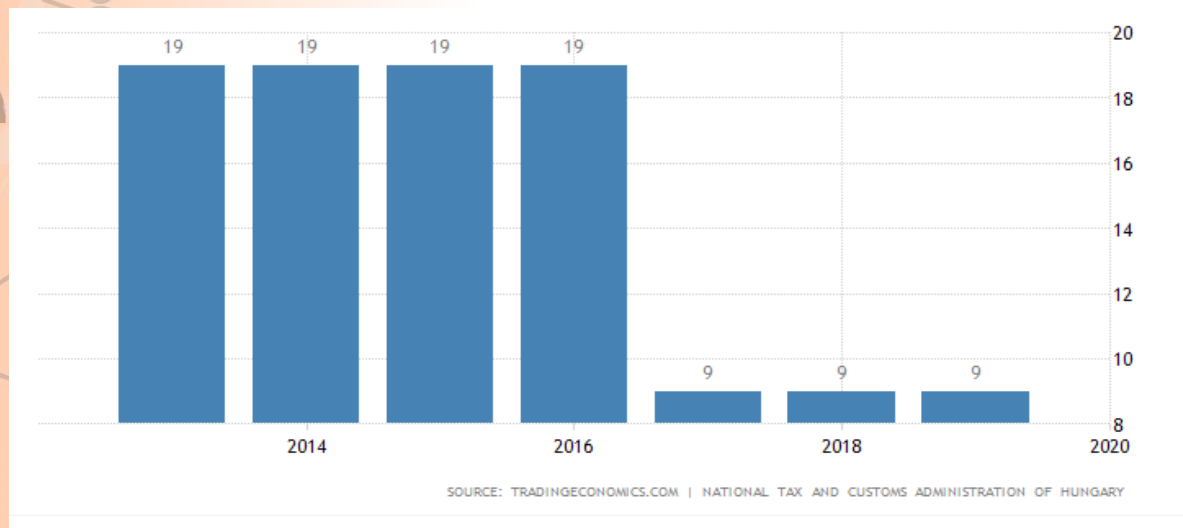
Subjekt dane

Subjektom dane z príjmu PO osôb sú obchodné spoločnosti, ktoré majú sídlo na území Maďarska alebo spoločnosti, ktorým z územia Maďarska plynú príjmy.

Sadzba dane

Od 1. januára 2017 sú príjmy spoločností zdaňované 9 % sadzbou dane.

Graf 18 Vývoj štandardnej sadzby dane z príjmov PO v rokoch 2013 až 2019



Zdroj: tradingeconomics.com

Zdaniteľný príjem

Základ dane z príjmov PO sa počíta zo zisku, ktorý je uvedený vo výkaze ziskov a strát, pričom tento zisk je pred samotným zdanením potrebné upraviť o pripočítateľné a odpočítateľné položky.

S výnimkou prvého podnikateľského roka a iných výnimočných prípadov, maďarský zákon o dani z príjmov PO stanovuje minimálnu výšku základu dane vo výške 2 % z celkových výnosov spoločnosti upravených o niekoľko zvyšujúcich a znižujúcich položiek. V prípade, že základ dane daňovníka nedosahuje zákonom stanovenú výšku základu dane, daňovník buď vypočíta a zaplatí daň zo stanoveného limitu, alebo vydá vyhlásenie, ktoré vysvetľuje a poskytuje dodatočné informácie o finančnej situácii v spoločnosti.

Príjmy z kapitálového majetku

Kapitálové zisky sú zdaniteľným príjmom a podliehajú dani z príjmov PO pri štandardnej sadzbe dane vo výške 9 %.

Dividendy

Dividendy prijaté maďarskou spoločnosťou sú oslobodené od dane z príjmu PO. Dividendy vyplácané členom – FO, nepodliehajú dani z dividend, ale zdaňujú sa prostredníctvom dane z príjmov FO.

Náklady „start-upov“

Pri rozhodovaní o kapitalizácii nákladov spojených s jej vznikom, resp. reorganizáciou by spoločnosť mala brať do úvahy jej účtovné zásady. Takto zaúčtované môžu byť len priame náklady na vznik, respektíve reorganizáciu, ktoré nie sú klasifikované ako investície.

Náklady na vedu a výskum a náklady na softvér

Čo sa týka nákladov na vedu a výskum, tie si môže daňovník odpočítať iba v prípadoch, ak vykonáva základné výskumné činnosti alebo experimentálne činnosti:

- na ktoré využíva vlastný majetok a vlastných zamestnancov, a vykonáva ich na vlastné účely a vlastné riziko,
- na ktoré využíva vlastný majetok a vlastných zamestnancov, a vykonáva ich v mene iných,
- vykonáva výskumné a vývojové činnosti na základe spoločnej dohody o výskume a vývoji.

V prípade, že spoločnosť spolupracuje pri výskumnej činnosti s vysokou školou, Maďarskou akadémiou vied alebo s výskumným ústavom, môže si od základu dane odpočítať dodatočné náklady na vedu a výskum a to vo výške 30 % priamych nákladov, maximálne do výšky 15 510 EUR⁹.

Daňovník si môže tiež odpočítať zo základu dane priame náklady na výskum a vývoj, ktorý bol vykonaný majetkom a zamestnancami jeho spriaznenej osoby a to v prípade, ak si tieto náklady neodpočítala spriaznená osoba a výskum slúži aj na daňovníkove účely.

Úrokové náklady

Úrokové náklady sú daňovo uznateľným nákladom, ak sú splnené nasledujúce podmienky:

- úroky sú priradené k zdaniteľnému zisku,

⁹ Priemerný ročný výmenný kurz 1 EUR = 322,37 HUF.

- boli dodržané pravidlá podkapitalizácie,
- bol dodržaný princíp nezávislého vzťahu.

Charitatívne príspevky

Poskytnuté dotácie alebo aktíva je možné odpočítať od základu dane z príjmov PO v prípade, ak osoba, ktorá prijala takéto finančné prostriedky, ich zahrnie do zdaniteľných príjmov.

Na granty poskytované charitatívnym organizáciám, ktoré nevykonávajú žiadnu podnikateľskú činnosť, sa vzťahujú osobitné pravidlá.

Pokuty a penále

Pokuty a penále nie sú uznané ako daňové výdavky.

Miestna daň z podnikania

Každá obec v Maďarskej republike má právo na výber miestnej dane z podnikania, pričom na spomínanú daň sa neuplatňujú bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Keďže miestnu daň z podnikania je subjekt povinný platiť v každej obci, v ktorej vykonáva podnikateľskú činnosť, jednotlivé obce si rozdeľujú základ dane a z príslušnej časti vyrubujú daň. Každá obec si pritom sama môže stanoviť daňovú sadzbu, avšak maximálne do výšky zákonom stanovenej sadzby 2 %.

Základom miestnej dane z podnikania sú celkové tržby znížené o náklady na predaný tovar, služby, náklady na materiál, náklady na sprostredkovanie služby a náklady na vedu a výskum. Limity na odpočítanie týchto položiek sú nižšie u daňovníkov s vyšším obratom. Náklady na služby a náklady na zamestnancov nie sú odpočítateľné na účely miestnej dane z podnikania.

Od 1. januára 2019 môžu miestne samosprávy zaviesť daňovú úľavu a oslobodenia od dane s cieľom podpory investičných projektov realizovaných na území obce a s cieľom regionálneho rozvoja. Podľa nových pravidiel, ak miestna samospráva zavedie nariadenie o úľave na dani súvisiacej s investíciami, nie je možné toto nariadenie zrušiť, zmeniť alebo doplniť najmenej tri roky od prijatia.

Príspevok na inováciu

Spoločnosti s výnimkou malých a stredných podnikov a pobočiek zahraničných subjektov podliehajú príspevku na inováciu. Daňový základ pre príspevok na inováciu je stanovený rovnako ako pri miestnej dani z podnikania. Sadzba príspevku je vo výške 0,3 %.

Zdaňovacie obdobie

Zdaňovacie obdobie je naviazané na účtovný rok spoločnosti, ktorý je buď kalendárnym rokom, alebo účtovným rokom skupiny, ak je daňovník členom skupiny.

Daňové priznanie

Daňové priznanie sa musí predkladať do posledného dňa piateho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, a to buď elektronicky alebo v papierovej podobe.

Od 1. januára 2017 môžu subjekty, ktoré platia miestnu daň z podnikania, podávať daňové priznanie súvisiace s touto daňou prostredníctvom vnútroštátneho daňového úradu, ktorý následne odovzdá priznania príslušnému miestnemu daňovému úradu.

Zahraničné kontrolované spoločnosti

Zahraničnou kontrolovanou spoločnosťou je subjekt, v ktorom má maďarská spoločnosť priamu alebo nepriamu účasť vo výške viac ako 50 % podielu na akciách a zároveň krajina, v ktorej sídli zahraničná kontrolovaná spoločnosť, využíva režim daňového zvýhodnenia.

Podiel dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností

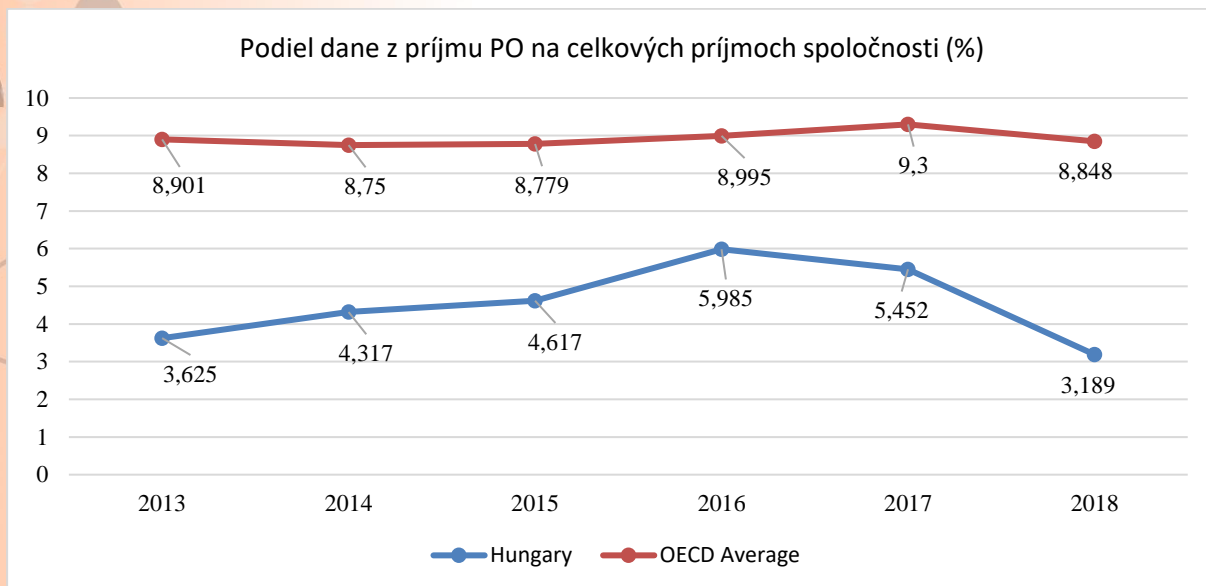
Podiel dane na zisku spoločnosti sa vzťahuje na daň z čistých ziskov spoločností (hrubý príjem znížený o daňové úľavy), ktorý zahŕňa aj dane vyberané z kapitálových výnosov podnikov. Tento ukazovateľ sa vzťahuje na krajinu ako celok a meria sa v percentách celkového zdanenia.

Tabuľka 29 Podiel dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností v %

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Maďarsko (%)	3,625	4,317	4,617	5,985	5,452	3,189

Zdroj: OECD

Graf 19 Porovnanie vývoja podielu dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností v Maďarsku s priemerom OECD



Zdroj: OECD

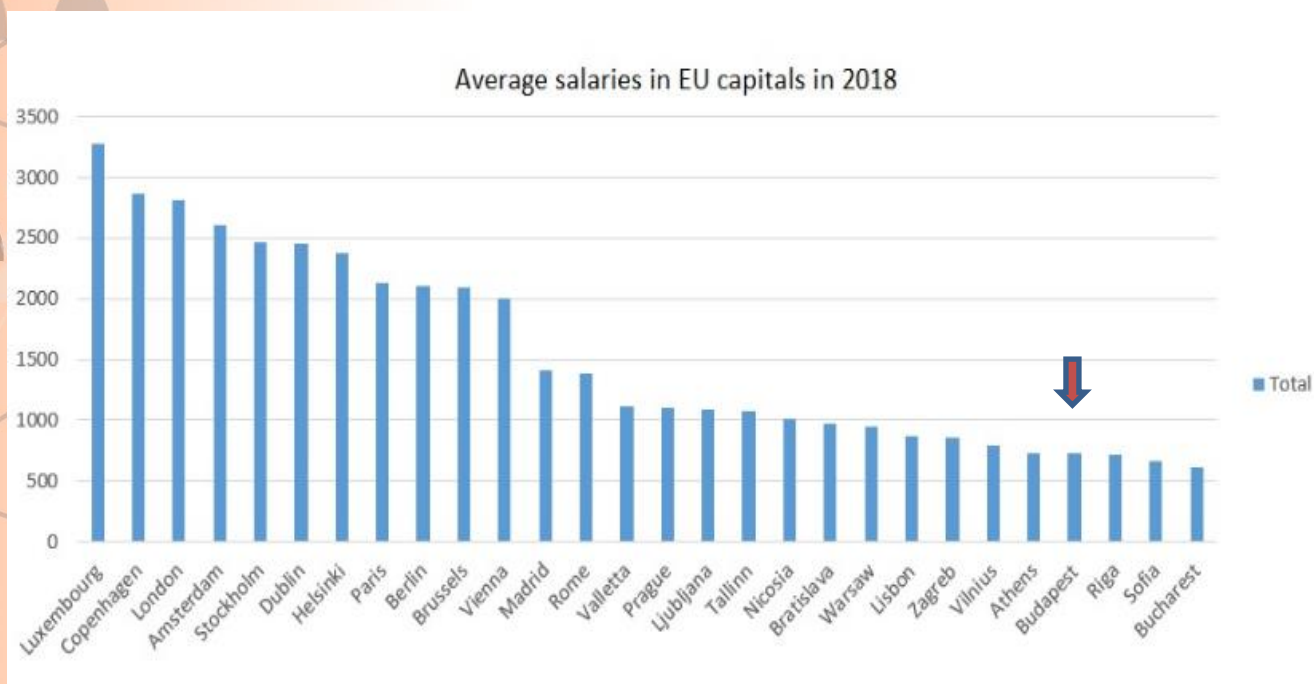
Celkové náklady práce a ich štruktúra

Tabuľka 30 Vývoj priemernej mesačnej čistej mzdy a minimálnej mesačnej čistej mzdy v Maďarsku v rokoch 2014 až 2019

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Priemerná mesačná čistá mzda (EUR)	503	643	570	622	635	648
Minimálna mesačná čistá mzda (EUR)	314,86	325,71	344,32	396,51	428,08	462,20

Zdroj: OECD

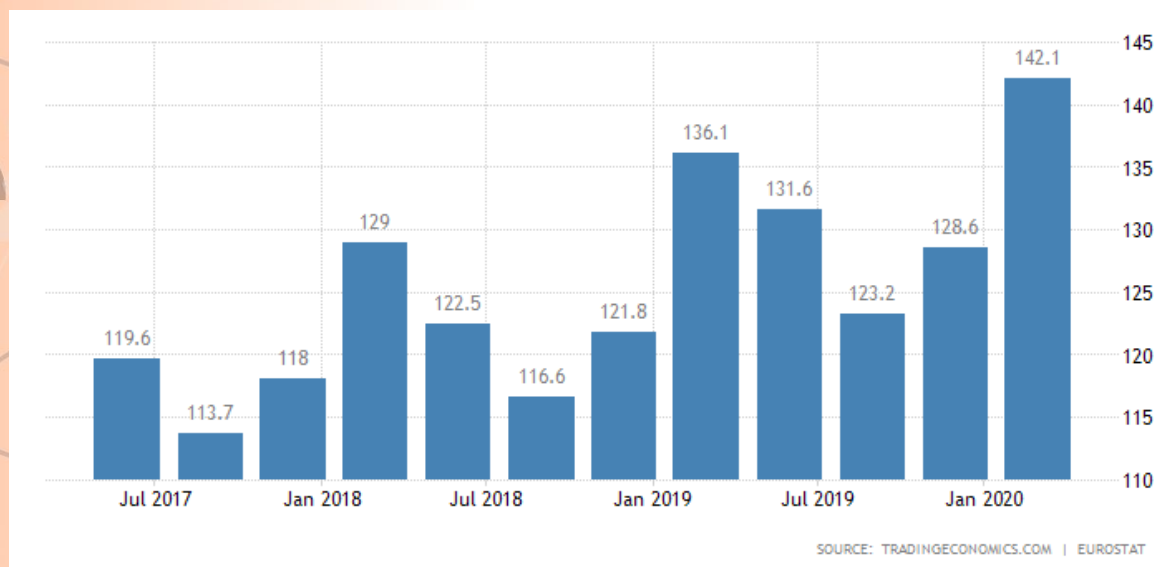
Graf 20 Priemerná mzda v členských štátoch EÚ v roku 2018 (EUR)



Zdroj: EUROSTAT

Mzdové náklady v Maďarsku zaznamenali výrazný - v prvom štvrtroku 2020 vzrástli na 142,10 bodu z 128,60 bodu v 1. štvrtroku 2019.

Graf 21 Mzdové náklady v Maďarsku



Zdroj: tradingeconomics.com

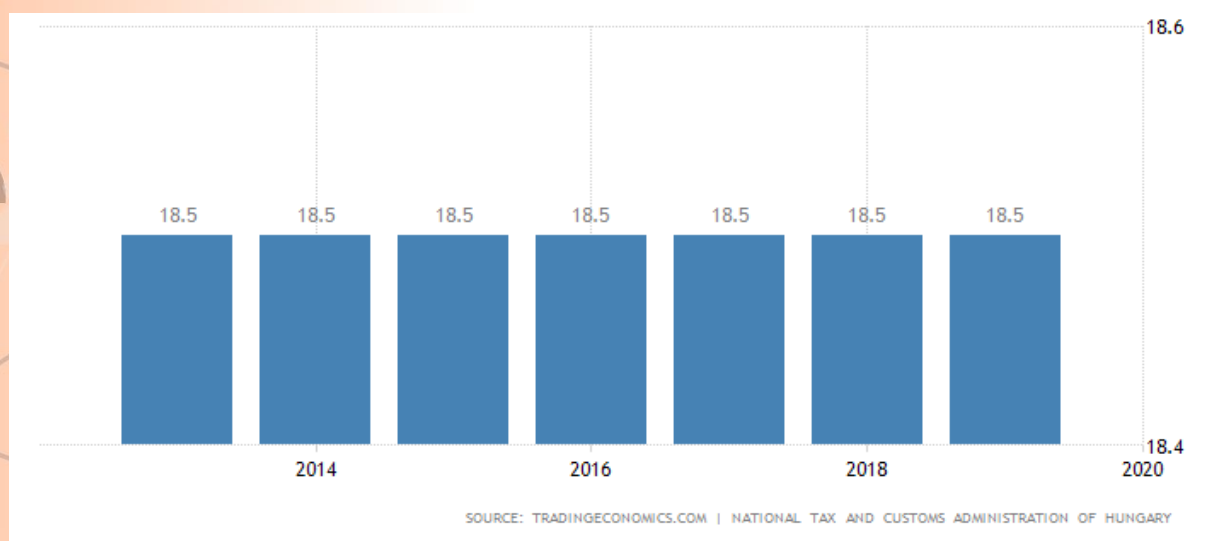
Vedľajšie náklady práce

Výška príspevkov na sociálne zabezpečenie sa vypočíta z hrubého príjmu vyplateného zamestnancovi. Sadzba zamestnávateľského príspevku je vo výške 17,5 % a sadzba príspevkov zamestnanca je vo výške 18,5 %.

Tabuľka 31 Prehľad príspevkov na sociálne zabezpečenie a príslušných uplatniteľných sadziieb v Maďarsku

Typ poistenia	Platené zamestnávateľom	Platené zamestnancom
Príspevok na dôchodkové poistenie	0 %	10 %
Zdravotné poistenie	0 %	7,0 %
Príspevok na trh práce	0 %	1,5 %
Sociálne príspevky	17,5 %	0 %
Celkovo	17,5 %	18,5 %

Graf 22 Vývoj sadzieb príspevkov na sociálne zabezpečenie platené zamestnancom v Maďarsku



Zdroj: *tradingeconomics.com*

Percentuálna výška odvodového zaťaženia ostáva počas posledných 6 rokov nezmenená.

Minimálnym vymeriavacím základom je minimálna mzda v súčasnosti vo výške 462,20 EUR mesačne (garantovaná minimálna mzda pre zamestnancov pracujúcich v zamestnaniach, ktoré si vyžadujú aspoň stredoškolské vzdelanie alebo odborné vzdelanie je 604,89 EUR). Zamestnanci, ktorí sú platení spoločnosťou, ktorá nemá sídlo v Maďarsku, sú sami zodpovední za obidve platby sociálneho zabezpečenia a elektronické vyplnenie mesačného vyhlásenia o sociálnom zabezpečení.

Daň z príjmov fyzických osôb a celkový daňový klin

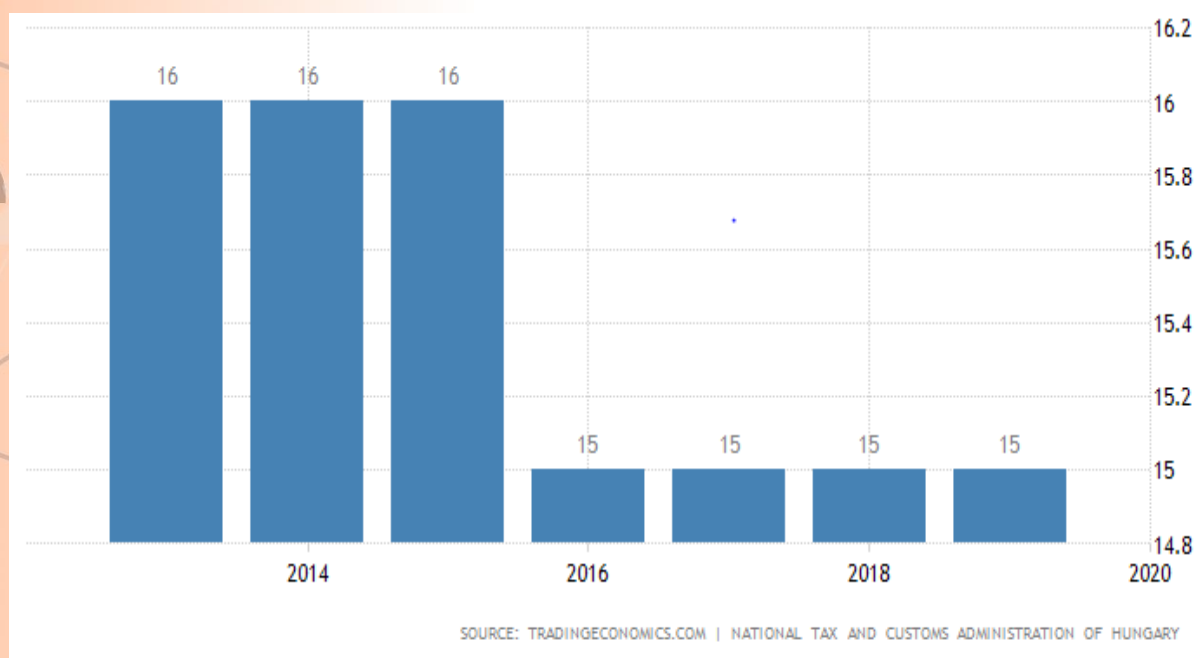
Subjekt dane

Subjektom dane z príjmov FO je každá fyzická osoba, ktorej plynú príjmy zo zdrojov v Maďarsku. Všetci jednotlivci vrátane maloletých detí sa zdaňujú osobitne, bez ohľadu na manželský alebo rodinný stav.

Daňová sadzba

Sadzba dane z príjmov FO je v súčasnosti v Maďarsku na úrovni 15 %. Vývoj daňových sadzieb v rokoch 2013 až 2019 môžeme vidieť v nasledujúcom grafe.

Graf 23 Vývoj daňovej sadzby dane z príjmu FO v Maďarsku v rokoch 2013 až 2019



Zdroj: *tradingeconomics.com*

Zdanenie príjmu zamestnanca

Všetky druhy odmien zo závislej činnosti sa klasifikujú ako príjem zo zamestnania. Medzi takéto druhy príjmu patria odmeny, platy, mzdy, odmeny riadiacich pracovníkov a úradníkov. Zdaniteľný príjem možné znížiť len o niekoľko odpočtov. Takými sú náhrady pohonných hmôt používaných na služobné cesty zamestnancov a platby odborom. Príspevky na sociálne zabezpečenie nie je možné odpočítať.

V Maďarsku sa zamestnanecké výhody vo väčšine prípadov nazývajú ako stravovacie dávky. Z toho vyplýva, že okrem platu môžu zamestnanci získavať tiež „nemzdové náhrady“. Zamestnanecké výhody ponúkajú výhodnejšie daňové možnosti ako mzda v peňažnej forme, preto sa mnohí zamestnávateľia rozhodujú ponúkať svojim zamestnancom výhody práve formou nepeňažných príjmov.

- rekreačná karta Széchenyi (karta „SZÉP“). Táto karta má tri možnosti využitia. Zamestnanec po dohode so zamestnávateľom môže využiť tri účely, na ktoré chce uplatniť prémie, pričom si môže si vybrať z nasledujúcich možností:
 - SZÉP ubytovanie – na úhradu ubytovania na dovolenke max. do výšky 750 EUR ročne,
 - SZÉP jedlo – na úhradu jedla max. do výšky 500 EUR ročne,

- SZÉP oddych – na úhradu vstupeniek do divadla alebo múzea (kultúra vo všeobecnosti) max. do výšky 250 EUR ročne.

Zamestnanecké prémie zdaňované 0 % sadzbou dane:

- vstupenky na kultúrne podujatia, programy, služby alebo vstupenky na športové podujatia, iba ak sa lístok alebo vstupenka nedajú vrátiť,
- príspevok na starostlivosť o dieťa.

Zamestnanecké prémie zdaňované rovnakou sadzbou dane ako mzdy:

- teplé jedlo na mieste výkonu práce,
- príspevky na dobrovoľné dôchodkové poistenie,
- príspevky na dobrovoľné zdravotné poistenie,
- dovolenka strávená s rodinou v rezorte spoločnosti.

Rodinné prídavky

Rodinné prídavky sú poskytované tehotným ženám a daňovým poplatníkom s deťmi. Sú odpočítateľné od zdaniteľného príjmu a môže si ich odpočítať len jeden z manželov. Ďalšou možnosťou je, že si ich manželia môžu rozdeliť.

Tabuľka 32 Prehľad rodinných prídavkov v Maďarsku

Počet detí	Mesačný príspevok na dieťa v EUR	Výsledné zvýšenie čistého platu zamestnanca v EUR
Jedno dieťa	206,81	31,02
Dve deti	361,90 na oprávnené dieťa	54,29 na oprávnené dieťa
Tri a viac detí	682,45 na oprávnené dieťa	102,37 na oprávnené dieťa

Zdroj: taxsummaries.pwc.com

Manželský príspevok

Manželský príspevok sa poskytuje manželskému páru, v ktorom ide o prvé manželstvo jedného alebo oboch partnerov. Príspevok si môže odpočítať len jeden z partnerov, alebo si ho môžu medzi sebou rozdeliť. Príspevok si môžu uplatniť manželia počas prvých dvadsaťštyri mesiacov manželstva. Podmienkou je, že počas tejto doby musia spolu žiť.

Daňové priznanie

Daňové priznanie je daňovník povinný podať za každé zdaňovacie obdobie do 20. mája nasledujúceho roka. V niektorých prípadoch môže daňovník požiadať o predĺženie termínu na podanie daňového priznania do 20. novembra. Všetci jednotlivci musia podať samostatné daňové priznanie, tzn. nie je možné podať daňové priznanie za manželov spoločne alebo spolu s deťmi.

Maďarský daňový úrad pripravuje návrh daňového priznania pre každého daňovníka. Ten si následne môže toto daňové priznanie upraviť a doplniť. Tento systém vychádza z údajov, ktoré boli daňovému úradu nahlásené počas zdaňovacieho obdobia či už zamestnávateľmi alebo inými relevantnými subjektmi, nie je zaručená 100 % záruka správnosti.

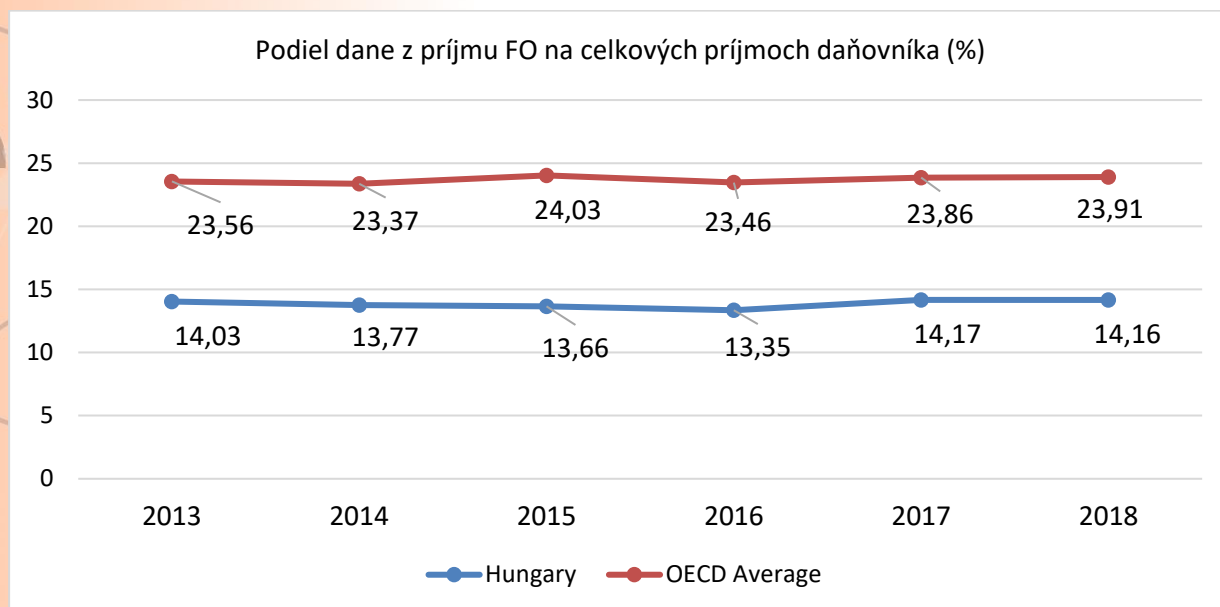
Podiel dane z príjmov FO na príjmoch daňovníka

Tabuľka 33 Vývoj podielu dane z príjmov FO na príjmoch daňovníka v Maďarsku v rokoch 2013 až 2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Daň z príjmov FO na celkových príjmoch daňovníka (%)	14,03	13,77	13,66	13,35	14,17	14,16

Zdroj: OECD

Graf 24 Porovnanie podielu dane z príjmu FO na príjmoch daňovníka v Maďarsku s priemerom OECD v rokoch 2013 až 2018



Zdroj: OECD

Daňový klin

Daňový klin predstavuje pomer medzi výškou daní zaplatených priemerným pracovníkom a zodpovedajúcimi celkovými nákladmi práce pre zamestnávateľa. Daňový klin vykazuje mieru, v akej daň z príjmu z práce odrádza od zamestnania a meria sa v percentách nákladov práce.

Tabuľka 34 Porovnanie celkového daňového klinu v Maďarsku (v % z nákladov práce, rok 2018)

	Priemerný pracovník	Jednotlivec a pár s jedným zarábajúcim	Pár s dvomi zarábajúcimi a s deťmi
Celkový daňový klin 2018	45,0	-	36,2
Celkový daňový klin rodiny ¹⁰ 2018	-	30,3	-
Celkový daňový klin jednotlivca ¹¹ 2018	-	45,0	-

¹⁰ manželský pár s jedným zarábajúcim na úrovni priemernej mzdy a dvoma deťmi

¹¹ slobodný jednotlivec bez detí s zárobkom na úrovni priemernej mzdy

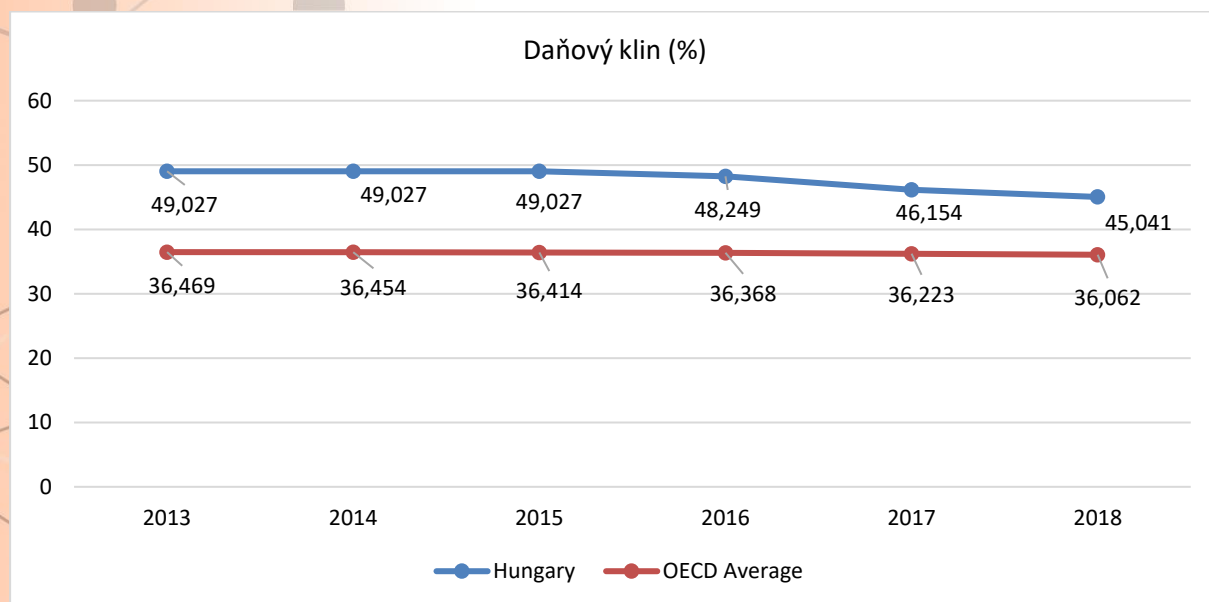
Zdroj: OECD

Tabuľka 35 Vývoj daňového klinu v Maďarsku v rokoch 2013 - 2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Daňový klin (%)	49,027	49,027	49,027	48,249	46,154	45,041

Zdroj: OECD

Graf 25 Porovnanie vývoja daňového klinu v Maďarsku s priemerom OECD v rokoch 2013 - 2018



Zdroj: OECD

Produktivita práce a jednotkové náklady práce

Produktivita práce

V nasledujúcej tabuľke môžeme vidieť porovnanie produktivity práce v Maďarsku s priemerom EÚ. Ak je index nižší ako 100, úroveň produktivity práce je nižšia ako priemer EÚ a naopak.

Tabuľka 36 Porovnanie produktivity práce na jednu hodinu práce v Maďarsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Produktivita práce na jednu hodinu práce EU28=100 (%)	68,9	66,7	66,3	62,9	63,3	65,1

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 37 Porovnanie produktivity práce na jedného pracovníka v Maďarsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Produktivita práce na jedného pracovníka EU28=100 (%)	72,8	71,1	70,7	67,3	67,6	69,0

Zdroj: EUROSTAT

Graf 26 Vývoj produktivity práce v Maďarsku v jednotlivých kvartáloch



Zdroj: ceicdata.com

Jednotkové náklady práce

Od roku 2015 rastie produktivita práce v Maďarsku pomalšie ako reálne mzdy, čo vedie k vyšším jednotkovým nákladom na hodinu práce na jedného zamestnanca. Nárast podielu miezd bol vyšší ako v ostatných krajinách strednej a východnej Európy vrátane Českej republiky, Poľska a Slovenskej republiky.

Tabuľka 38 Vývoj jednotkových nákladov na hodinu práce na jedného zamestnanca v rokoch 2016 až 2018 v EUR

	2016	2017	2018
Jednotkové náklady práce na zamestnanca (EUR)	7,57	8,32	9,13

Zdroj: ILO

Tabuľka 39 Medziročná zmena jednotkových nákladov práce

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Jednotkové náklady práce – t/t-1 (%)	-0,3	1,0	0,4	4,0	4,5	3,4

Zdroj: OECD

Tabuľka 40 Zmena jednotkových nákladov práce v rokoch 2013 až 2018 v porovnaní s rokom 2010

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Jednotkové náklady práce – t/2010 (%)	-1,5	-0,44	0,0	4,05	8,50	12,20

Zdroj: OECD

Graf 27 Vývoj jednotkových nákladov na hodinu práce v rokoch 2000 až 2018 v EUR



Zdroj: Statista.com

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce (LCI)

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce ukazuje podiel nemzdových nákladov na celkovej cene práce (náklady práce) všetkých zamestnancov v súkromnom sektore. Z hľadiska podnikov náklady práce zahŕňajú nielen mzdy a platy zamestnancov, ale aj nemzdové náklady, najmä sociálne príspevky zo strany zamestnávateľa. Mzdové náklady zahŕňajú mzdu, variabilné zvýšenie platu, nemocenské dávky, príspevky zamestnávateľa a bonusy.

Tabuľka 41 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce - Maďarsko (2016 - 2019)

Rok	2016	2017	2018	2019
Maďarsko (%)	7,8	8,7	9,2	9,9

Zdroj: EUROSTAT

Popis odpisovej politiky

Podľa maďarských účtovných štandardov, účtovné odpisy, ktoré predstavujú náklady spoločnosti a sú zahrnuté do účtovného zisku, by sa mali pripočítavať k daňovému základu. Daňové odpisy týkajúce sa hmotného majetku by sa mali počítať na základe rovnomernej metódy, pričom vstupnou hodnotou by mala byť trhová hodnota aktíva v čase, keď sa prvýkrát použilo na podnikateľské účely.

V nasledujúcej tabuľke sú uvedené príklady odpisových sadzieb.

Tabuľka 42 Prehľad odpisových sadzieb pre vybrané aktíva

Aktíva	Odpisová sadzba (%)
Počítače a iné high-tech zariadenia	33 alebo 50
Motorové vozidlá	20
Ostatný hmotný majetok	14,5
Stavby	2
Prenajaté budovy	5

Zdroj: taxsummaries.pwc.com/hungary/corporate/deductions

Nie je stanovená miera odpisovania dlhodobého nehmotného majetku, avšak mala by sa zohľadniť obstarávacia cena, zostatková hodnota a doba použiteľnosti. Za predpokladu, že podnikateľská činnosť zdaniteľnej osoby je v súlade s účelom za ktorým bola založená a amortizácia goodwillu sa môže uznať ako účtovný náklad, goodwill sa môže amortizovať s ročnou sadzbou 10 %.

Pôdu, s výnimkou ťažobnej pôdy alebo pôdy používanej na uskladnenie alebo zneškodnenie odpadu, nie je možné účtovne odpisovať.

3.1.4. POĽSKO

Daň z príjmov právnických osôb

Subjekt dane

Subjektom dane z príjmov PO sú rezidentské aj nerezidentské subjekty, ktorým plynú príjmy zo zdrojov v Poľsku.

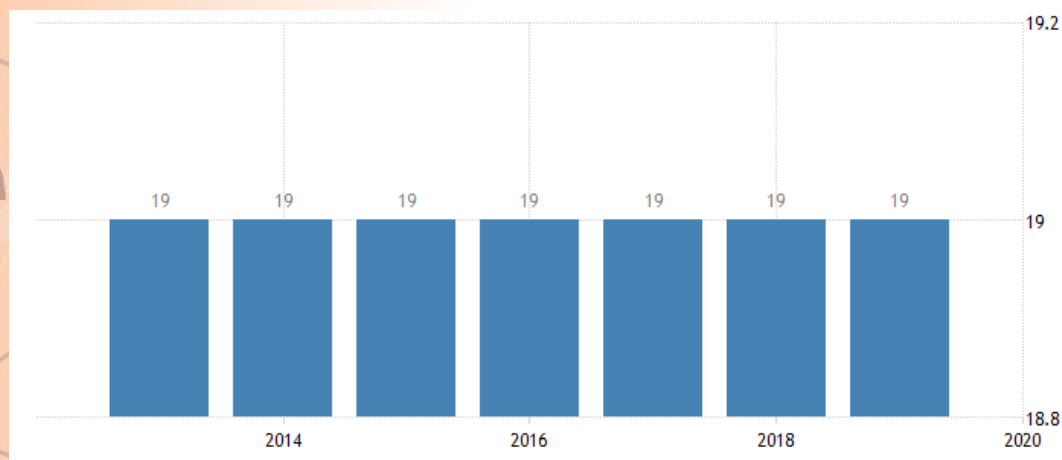
Niektoré spoločnosti ako napr. Štátna pokladňa alebo Národná banka Poľska nie sú subjektmi dane z príjmov PO. Oslobodené od zdanenia sú aj poľské investičné fondy a investičné fondy založené v Európskom hospodárskom priestore.

Sadzba dane

Štandardná sadzba dane z príjmov PO je na úrovni 19 %. Znížená sadzba dane na úrovni 9 % sa zaviedla 1. januára 2019 a je určená pre malé podniky. Malé podniky môžeme definovať ako spoločnosti, ktorých hrubé príjmy neprekročili v danom zdaňovacom období sumu 2 mil. EUR¹².

¹² Priemerný ročný výmenný kurz určený NBS: 1 EUR= 4,2964 PLN.

Graf 28 Vývoj štandardnej sadzby dane z príjmov PO v rokoch 2013 až 2019



Zdroj: *tradingeconomics.com*

Spoločnosti v Poľsku nepodliehajú žiadnej municipálnej ani miestnej dani z príjmu PO.

Minimálna daň z príjmov PO

Minimálna daň z príjmu PO sa v Poľsku uplatňuje pri spoločnostiach, ktoré vlastnia značné portfólio budov. Minimálna daň sa platí mesačne a to vo výške 0,035 % zo sumy, ktorá predstavuje rozdiel medzi pôvodnou hodnotou budovy a sumy 2,34 mil. EUR (0,42 % ročne). Daň je splatná bez ohľadu na výšku vypočítaného základu dane spoločnosti, t.j. aj keď bude subjekt v strate, je povinný túto daň zaplatiť. Ak je daňová povinnosť z dane z príjmov PO vyššia ako minimálna daň, subjekt dane si ju môže odpočítať od celkovej daňovej povinnosti.

Zdaniteľný príjem

Podľa štandardných zásad je predmetom dane z príjmu PO zdaniteľný príjem, t.j. prebytok súčtu zdaniteľných výnosov nad daňovo uznateľnými nákladmi vynaloženými na vytvorenie a udržanie zdaniteľného príjmu počas fiškálneho roka. Ak súčet zdaniteľných nákladov je vyšší ako súčet zdaniteľných príjmov, môžeme hovoriť o daňovej strate.

Medzi zdaniteľné príjmy môžeme zahrnúť okrem príjmov z podnikateľskej činnosti aj kapitálové zisky, príjmy z predaja alebo prenájmu majetku a práv a iné.

Príjmy z kapitálového majetku

Kapitálové zisky sa počítajú vo väčšine prípadov na základe čistej účtovnej hodnoty, nie na základe nákladov vynaložených na získanie daného aktíva.

Úrokové výnosy

Úrokové výnosy sa zdaňujú pripočítané k ostatnými zdaniteľnými príjmami účtovnej jednotky.

Dividendy

Dividendy prijaté od poľskej spoločnosti sú zdaňované zrážkovou daňou pri zdroji vo výške 19 %, pričom následne nepodliehajú dani z príjmov PO. Výnimkou sú dividendy vyplatené spoločnosti, ktorá vlastní najmenej 10 % podiel na základnom imaní vyplácajúcej spoločnosti a to nepretržite počas dvoch rokov.

Daňovú výnimku si môžu uplatniť aj tie poľské spoločnosti, ktoré prijímajú dividendy vyplatené spoločnosťou so sídlom v jednom z členských štátov EÚ/EHP a to v prípade, ak prijímajúca spoločnosť vlastní najmenej 10 % podiel na základnom imaní vyplácajúcej spoločnosti a to najmenej dva po sebe nasledujúce roky. V prípade vyplácajúcich spoločností so sídlom vo Švajčiarsku musí poľská spoločnosť vlastniť aspoň 25 % podiel na základnom imaní takejto spoločnosti najmenej dva po sebe nasledujúce roky.

V prípade ak poľská spoločnosť prijíma dividendy vyplatené spoločnosťou so sídlom mimo členských štátov EÚ/EHP, môže si daň zrazenú pri zdroji odpočítať od svojej celkovej daňovej povinnosti a to v prípade, ak poľská spoločnosť vlastní najmenej 75 % podiel na akciách spoločností vyplácajúcej dividendy počas dvoch po sebe nasledujúcich rokov. Odpočítanie zrážkovej dane je tiež možné v prípade, ak má Poľsko uzavretú dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia s krajinou, ktorej rezidentom je vyplácajúca spoločnosť.

Daňovo uznateľné náklady

Daňovo uznateľné náklady sa definujú ako náklady vynaložené na získanie výnosov, ako aj na zabezpečenie a zachovanie zdroja príjmu. Zákon o dani z príjmov PO stanovuje zoznam položiek, ktoré nie sú daňovo uznateľnými nákladmi aj napriek tomu, že spĺňajú vyššie uvedenú podmienku. Tento zoznam obsahuje viac ako 60 položiek, medzi ktoré patria aj tieto:

- odpísané pohľadávky,
- náklady na reprezentáciu,
- vzniknutý, ale nezaplatený úrok,
- daňové sankcie a penále,
- časť poistného na osobný automobil, vypočítaná zo sumy, ktorá prekročila hodnotu automobilu 20 000 EUR,
- časť odpisov na osobný automobil, vypočítaná zo sumy, ktorá prekročila hodnotu automobilu 20 000 EUR,
- jednorazové zníženie hodnoty dlhodobého majetku malej hodnoty je možné len v prípade majetku v hodnote do 2 327,5 EUR.

Okrem spomínaných existujú tiež limity odpočítateľnosti nákladov za vybrané nehmotné služby a tiež limity pre licenčné poplatky. Pri službách poskytovaných spriaznenými osobami si subjekt môže odpočítať náklady maximálne vo výške 5 % z príjmov pred úrokmi, daňami, odpismi a amortizáciou (EBITDA). Ide najmä o služby spracovania údajov, marketingové služby, prieskum trhu a poistenia.

Z vyššie uvedeného sú vylúčené účtovnícke, právne, náborové služby, všetky služby na ktoré sa vzťahujú dohody o predbežnom stanovení cien (APA), ako aj nehmotné služby priamo súvisiace s výrobou tovaru alebo poskytnutím služby. Ak sú však náklady vyššie ako 698 259 EUR uplatní sa limit 5 % EBITDA. Limit 30 % EBITDA sa uplatňuje na finančné náklady, ktorých výška prekročí sumu 698 259 EUR.

Goodwill

Podľa ustanovení zákona o dani z príjmov PO podlieha goodwill daňovej amortizácii, ak sa vytvorí v dôsledku nadobudnutia podniku alebo jeho organizovanej časti jedným z týchto spôsobov:

- nákupom,
- vkladom do podniku,
- zlúčením, splynutím alebo rozdelením.

Goodwill sa odpisuje na daňové účely najmenej päť rokov.

Náklady start-upov

Poľský zákon o dani z príjmov PO nepozná špecifické ustanovenia týkajúce sa výdavkov start-upov, aplikujú sa všeobecné pravidlá daňovej uznateľnosti.

Úrokové náklady

Úroky z pôžičiek a úverov, ktoré boli zaplatené alebo kapitalizované, predstavujú daňovo uznateľný náklad. Poľský zákon o dani z príjmov PO stanovuje niektoré výnimky, napríklad ak náklady nesúvisia s príjmami.

Dane

Daň z príjmov PO, špecifické dane uvalené na vybrané odvetvia (napr. banková daň) a vo väčšine prípadov daň z pridanej hodnoty si spoločnosť nemôže odpočítať pri výpočte základu dane. Výnimkou pri dani z pridanej hodnoty je situácia, kedy si daňovník nemôže odpočítať daň na vstupe od dani na výstupe. Ostatné dane, ktoré sú naviazané na podnikateľskú činnosť, je možné uznať v plnej výške za daňovo uznateľný výdavok.

Čistá prevádzková strata

Umorovať stratu je možné počas piatich bezprostredne po sebe nasledujúcich rokov a to v pomernej výške (max. 50 % vznikutej straty).

Zdaňovacie obdobie

Zdaňovacím obdobím je daňový rok, ktorý sa skladá z dvanástich po sebe nasledujúcich mesiacov a zvyčajne zodpovedá kalendárnemu roku. V prípade vzniku novej spoločnosti, ktorá bola založená v druhej polovici kalendárneho roka a ktorá si zvolila za svoj daňový rok kalendárny rok, sa daňovník môže rozhodnúť predĺžiť svoj prvý daňový rok až na obdobie 18 mesiacov.

V prípade, ak sa spoločnosť rozhodne zmeniť svoj daňový rok, je povinná túto skutočnosť oznámiť príslušnému daňovému úradu. Prvý daňový rok, ktorý nasleduje po roku oznámenia zmeny, nemôže byť kratší ako dvanásť po sebe nasledujúcich mesiacov a dlhší ako dvadsaťtri po sebe nasledujúcich mesiacov.

Splatnosť dane

Daň je splatná v rovnakej lehote, ako je spoločnosť povinná podať daňové priznanie, no väčšinu ročného záväzku uhradia spoločnosti vo forme preddavkov na daň počas zdaňovacieho roka.

Zahraničné kontrolované spoločnosti

Podľa pravidiel o zahraničných kontrolovaných spoločnostiach, materská spoločnosť so sídlom v Poľsku zdaňuje príjmy svojich zahraničných kontrolovaných spoločností 19 % sadzbou dane. Dcérska spoločnosť sa charakterizuje ako zahraničná kontrolovaná spoločnosť v prípade ak:

- krajina sídla dcérskej spoločnosti, alebo krajina miesta jej skutočného vedenia je známa tzv. „škodlivými daňovými praktikami“,
- krajina sídla dcérskej spoločnosti, alebo krajina miesta jej skutočného vedenia sa nezúčastňuje na automatickej výmene informácií,
- materská spoločnosť so sídlom v Poľsku vlastní viac ako 50 % základného imania v zahraničnej spoločnosti, ktorá odvádza najmenej 33 % svojich pasívnych príjmov a zároveň suma skutočne zaplatenej dane zahraničným subjektom je výrazne nižšia ako v prípade, že by ten istý príjem bol zdaňovaný v podmienkach poľskej daňovej legislatívy.

Daň pri odchode

Od 1. januára 2019 bola v Poľsku zavedená daň pri odchode. Sadzba dane pri odchode sa stanovila na úroveň 19 % a 3 %, pričom nižšia sadzba dane sa uplatňuje v prípade, ak sa príjmy neznižujú o daňovo uznateľné náklady. Daňový základ predstavuje prebytok trhovej hodnoty aktív, ktoré podnik prenáša do inej krajiny, vrátane ziskov, na ktoré Poľsko stráca nárok z dôvodu presunu aktív. V určitých situáciách majú spoločnosti nárok na splácanie dane na výstupe prostredníctvom splátok po dobu najviac päť rokov.

Podiel dane z príjmov PO osôb na celkových ziskoch spoločností

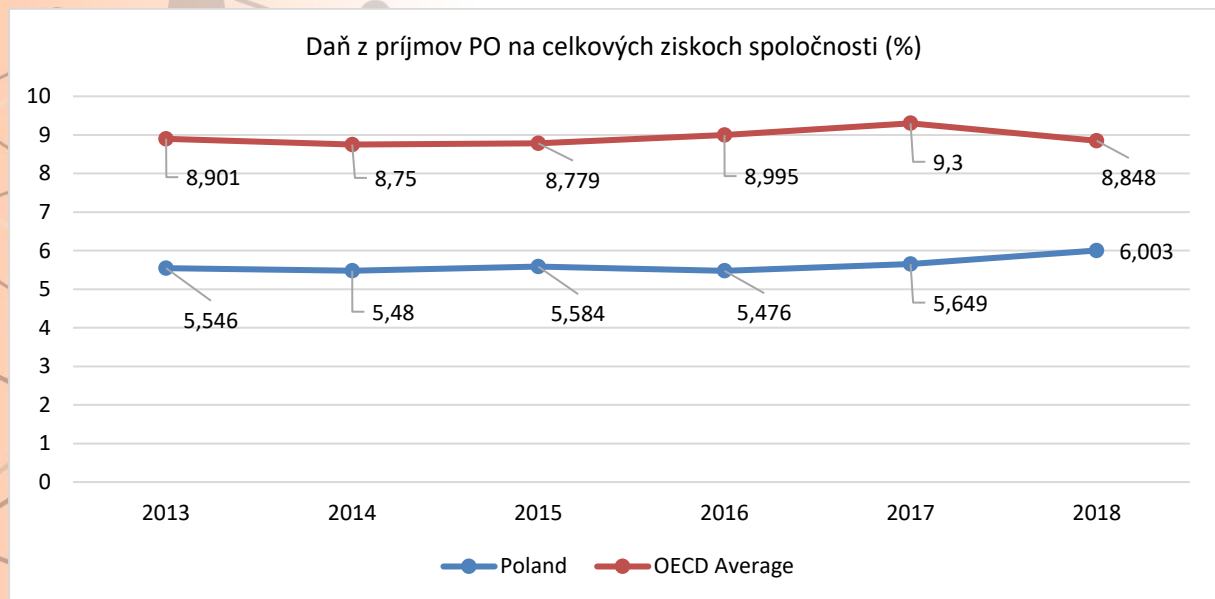
Podiel dane na zisku spoločnosti sa vzťahuje na daň z čistých ziskov spoločností (hrubý príjem znížený o daňové úľavy), ktorý zahŕňa aj dane vyberané z kapitálových výnosov podnikov. Tento ukazovateľ sa vzťahuje na krajinu ako celok a meria sa v percentách celkového zdanenia.

Tabuľka 43 Podiel dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností v %

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Daň z príjmov PO na ziskoch spoločnosti (%)	5,546	5,480	5,584	5,476	5,649	6,003

Zdroj: OECD

Graf 29 Porovnanie vývoja podielu dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností v Poľsku s priemerom OECD



Zdroj: OECD

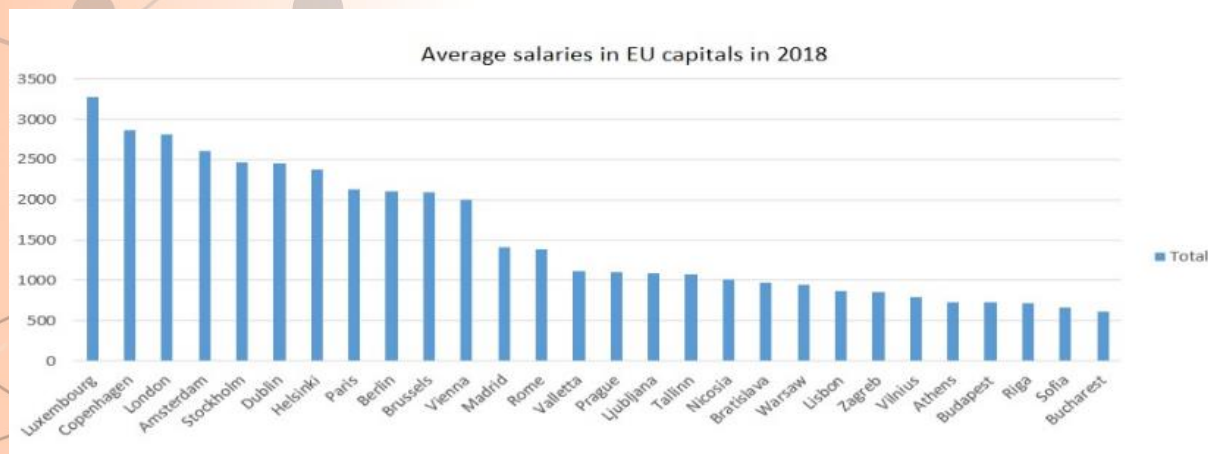
Celkové náklady práce a ich štruktúra

Tabuľka 44 Vývoj priemernej čistej mesačnej čistej mzdy a minimálnej mesačnej čistej mzdy v Poľsku v rokoch 2014 až 2019

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Priemerná mesačná čistá mzda (EUR)	678	705	723	752	784	818
Minimálna mesačná čistá mzda (EUR)	391	407	428	463	486	523,09

Zdroj: stat.gov.pl/en

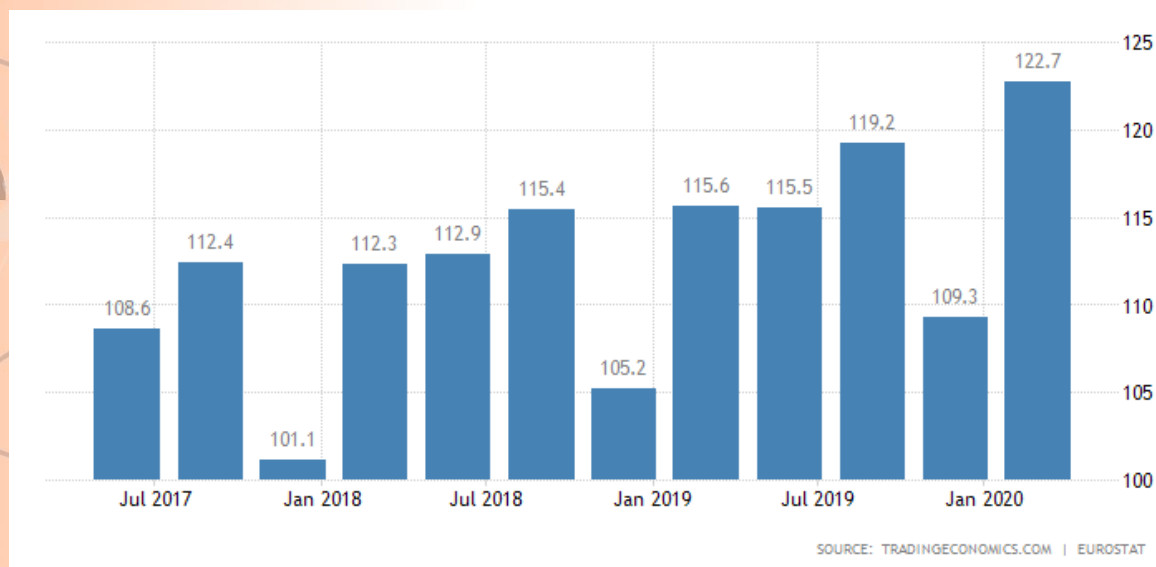
Graf 30 Priemerná mzda v členských štátoch EÚ v roku 2018 (EUR)



Zdroj: EUROSTAT

Mzdové náklady v Poľsku zaznamenali rast v prvom štvrtroku 2020 na 122,70 bodu z 109,30 bodu v štvrtom štvrtroku 2019.

Graf 31 Mzdové náklady v Poľsku



Zdroj: *tradingeconomics.com*

Vedľajšie náklady práce

Poľský systém sociálneho zabezpečenia pozostáva z troch pilierov. Prvé dva piliere sú obligatórne, tretí je fakultatívny (je na rozhodnutí zamestnanca, či doň bude prispievať). Príspevky sa delia medzi zamestnanca a zamestnávateľa. Sociálne zabezpečenie sa vzťahuje na príjem získaný na základe poľskej pracovnej zmluvy a poľských zmlúv o poskytovaní služieb, obchodných činností a iné, nevzťahuje sa na príjmy pochádzajúce zo zahraničia, pokiaľ nie sú uplatniteľné nariadenia EÚ.

V prípade závislej činnosti sú príspevky na sociálne zabezpečenie platené zamestnávateľom aj zamestnancom, pričom v prípade príspevkov zamestnanca skutočnú platbu orgánom sociálneho zabezpečenia vykonáva zamestnávateľ. Treba tiež poznamenať, že zamestnávateľ prispieva do Fondu práce a do Fondu garantovaných zamestnaneckých pôžitkov (Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych), pričom príspevky sa počítajú z hrubej mzdy.

Tabuľka 45 Náklady sociálneho zabezpečenia v Poľsku



Zdroj: Tradingeconomics.com

Percentuálna výška odvodového zaťaženia v Poľsku počas posledných 10 rokov má mierne rastúci trend.

Tabuľka 46 Prehľad príspevkov na sociálne zabezpečenie v Poľsku

Príspevok	Sadzba	Platca
Dôchodkové a invalidné poistenie	16,26 % z hrubej mzdy (maximálne do výšky 33 272,04 EUR v roku 2019)	Zamestnávateľ
	11,26 % z hrubej mzdy (maximálne do výšky 33 272,04 EUR v roku 2019)	Zamestnanec
Nemocenské poistenie	2,45 % z hrubej mzdy	Zamestnanec
Úrazové poistenie	1,67 % z celkovej hrubej mzdy u spoločností s počtom zamestnancov najviac deväť. 0,67 % - 3,33 % z hrubej mzdy u spoločností s počtom zamestnancov viac ako deväť (konkrétna sadzba závisí od sektoru). V praxi sa v prípade zahraničných zamestnávateľov uplatňuje paušálna sadzba 1,67 %.	Zamestnávateľ

Fond práce	2,45 % z hrubej mzdy	Zamestnávateľ
Fond garantovaných zamestnaneckých pôžitkov	0,10 % z hrubej mzdy	Zamestnávateľ

Zdravotné poistenie

Mesačná sadzba príspevku na zdravotné poistenie predstavuje 9 % z vymeriavacieho základu.. Vymeriavací základ poistného na zdravotné poistenie nie je ohraničený. Suma príspevku na zdravotné poistenie vo výške 7,75 % vymeriavacieho základu je daňovo uznateľným nákladom. Zvyšná suma, ktorá predstavuje 1,25 % vymeriavacieho základu, sa vypláca z čistého príjmu zamestnanca.

Daň z príjmov fyzických osôb a celkový daňový klin

Subjekt dane

Subjektom dane z príjmov FO je fyzická osoba, ktorej plynú príjmy zo zdrojov v Poľsku. Môže ísť o rezidenta aj o nerezidenta Poľska. Rezidenti zdaňujú v Poľsku svoje celosvetové príjmy, nerezidenti zdaňujú len príjmy plynúce zo zdrojov v Poľsku.

Daňová sadzba

Prehľad sadziieb daní, podľa ktorých sa zdaňujú príjmy FO môžeme vidieť v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 47 Prehľad sadzieb dane z príjmu FO v Poľsku

Hodnota zdaniteľného príjmu (EUR)		Daň na prvý stúpec (EUR)	Nadmerná daň
Od	Do		
	0	19 906,898	17 % zo základu dane
19 906,898		3 583,24	32 %

Nerezidenti môžu okrem iného využívať 20 % paušálnu daň, ktorá sa počíta z ich príjmov neznižovaných o náklady. Jednotlivci, ktorí podnikajú (napr. živnostníci alebo ako partneri v partnerstvách) si za určitých podmienok môžu zvoliť paušálnu sadzbu dane z príjmu vo výške 19 %.

Vyššie uvedené všeobecné pravidlá vyplývajúce z poľských vnútroštátnych právnych predpisov sa môžu meniť na základe pravidiel uvedených v konkrétnej bilaterálnej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia.

Solidárny príspevok

Od 1. januára 2019 sú FO, ktorých príjem v daňovom roku presiahne sumu 232 753 EUR, povinné platiť solidárny príspevok vo výške 4 % zo sumy, ktorá predstavuje rozdiel medzi skutočným príjmom jednotlivca a stanoveného limitu.

Výdavky na zamestnancov

Aj iné než peňažné príspevky zamestnávateľa zamestnancovi sú uznané ako zdaniteľný príjem. Takýmito sú napríklad školné poplatky hradené zamestnávateľom. Náklady na služobné cesty sú do určitého limitu uznané bez toho, aby boli chápané ako nepeňažný príjem zamestnanca.

Odpočítateľné položky

Charitatívne príspevky

V prípade splnenia viacerých podmienok si jednotlivec môže odpočítať hodnotu poskytnutých darov (maximálne do výšky 6 % zdaniteľného príjmu).

Výdavky na zdravotnú starostlivosť

Daňovník má právo odpočítať si od daňového základu výdavky na rehabilitáciu a výdavky spojené s uľahčením vykonávania životných potrieb daňovníka so zdravotným postihnutím. Uvedené platí aj v prípade, ak sa daňovník stará a podporuje zdravotne postihnutú osobu (napríklad výdavky na úpravu a vybavenie bytov, úprava motorových vozidiel, výdavky na prístroje a technické nástroje potrebné na rehabilitáciu a uľahčenie vykonávania životných potrieb). Všetky výdavky musia byť riadne zdokumentované a preukázané.

Štandardné odpočty

Daňovníci, ktorí majú príjmy zo závislej činnosti, si vo väčšine prípadov môžu odpočítať 25,89 EUR mesačne. Jednotlivci, ktorí vykonávajú samostatnú zárobkovú činnosť alebo podnikajú, si môžu odpočítať rôznu výšku odpočtu v závislosti od vykonávanej činnosti, pričom najčastejšie sa využíva odpočet vo výške 20 % z príjmu.

Pri príjmoch z autorských práv (príjem z tvorivých aktivít, výskum a vývoj, akademická a vedecká činnosť, žurnalistika a iné) sa uplatňuje najvyššia paušálna sadzba na odpočty. Od roku 2018 je na úrovni 50 % z príjmu, pričom maximálny limit je vo výške 19 907 EUR ročne.

Podnikateľské odpočty

Jednotlivci, ktoré podnikajú ako živnostníci alebo partneri v partnerstvách, si môžu odpočítať takmer všetky výdavky, ktoré boli vynaložené za účelom získania a udržania príjmu. Zákon o dani z príjmov FO však stanovuje viac ako 60 položiek, ktoré si daňovník nemôže odpočítať aj napriek tomu, že spĺňajú vyššie uvedenú podmienku. Takými sú napríklad:

- naakumulovaný, no nezaplatený úrok,
- náklady na reprezentáciu,
- odpisované prepadnuté pohľadávky,
- daňové sankcie a úroky z penále,
- časť poistného na motorové vozidlo, ktorá je vypočítaná zo sumy rozdielu medzi cenou vozidla a limitu 20 000 EUR,
- časť odpisov vzťahujúcich sa na rozdiel medzi obstarávacou cenou vozidla a limitu 20 000 EUR.

Zdaňovacie obdobie

Zdaňovacím obdobím je kalendárny rok.

Daňové priznanie

Daňové priznanie za zamestnanca je povinný podať zamestnávateľ spolu so všetkými informáciami o príjmoch zamestnanca a zrážkových daniach súvisiacich s danými príjmami. Daňové priznanie sa podáva iba raz za rok a to do 30. apríla nasledujúceho kalendárneho roka. Pozitívnym príkladom klientskeho prístupu je možnosť od januára 2019 vyplnenia daňového priznania za zamestnanca daňovým úradom; hlavným cieľom bolo zníženie rizika nedodržania termínu podania daňového priznania. Daňovník má možnosť upravovať, aktualizovať a kontrolovať vstupné údaje.

Manželia sa pri podaní daňového priznania môžu rozhodnúť, či podajú daňové priznanie spoločne, alebo jednotlivo. Je výhodné využiť možnosť podávať spoločné daňové priznanie v prípade, ak jeden z manželov nepoberá žiadny príjem, alebo jeden z manželov má výrazne nižšie príjmy ako partner. Na uplatnenie spoločného daňového priznania manželov musia splniť nasledovné podmienky:

- obidve osoby zostávajú v manželskom zväzku počas celého zdaňovacieho obdobia,
- majú spoločné vlastníctvo,
- ani jeden z nich nevykonáva podnikateľskú činnosť, ktorá nie je zdanená progresívnou sadzbou dane,
- v prípade ak jeden z manželov zomrel pred termínom podania daňového priznania, musí byť splnená podmienka uzavretia manželstva pred týmto daňovým rokom.

Osamelý rodič, ktorého dieťa nemalo v zdaňovacom období žiadne príjmy s výnimkou sociálnych dávok a príjmu pod hranicou na podanie daňového priznania, môže podať spoločné daňové priznanie spolu so svojím dieťaťom.

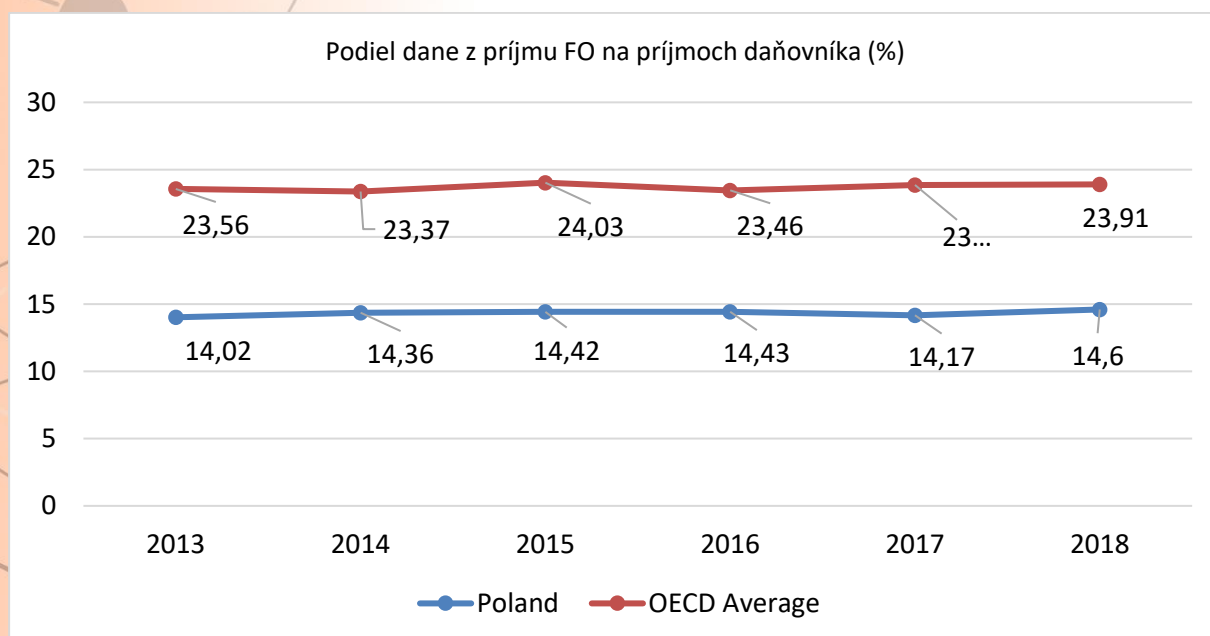
Podiel dane z príjmu FO na príjmoch daňovníka

Tabuľka 48 Vývoj podielu dane z príjmu FO na príjmoch daňovníka v Poľsku rokoch 2013 až 2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Daň z príjmu FO na celkových príjmoch daňovníka (%)	14,02	14,36	14,42	14,43	14,17	14,60

Zdroj: OECD

Graf 32 Porovnanie podielu dane z príjmov FO na príjmoch daňovníka v Poľsku s priemerom OECD v rokoch 2013 až 2018



Zdroj: OECD

Daňový klin

Daňový klin predstavuje pomer medzi výškou daní zaplatených priemerným pracovníkom a zodpovedajúcimi celkovými nákladmi práce pre zamestnávateľa. Daňový klin vykazuje mieru, v akej daň z príjmu z práce odrádza od zamestnania a meria sa v percentách nákladov práce.

Tabuľka 49 Porovnanie celkového daňového klinu v Poľsku (v % z nákladov práce, rok 2018)

	Priemerný pracovník	Jednotlivec a pár s jedným zarábajúcim	Pár s dvomi zarábajúcimi a s deťmi
Celkový daňový klin 2018	35,8	-	20,1
Celkový daňový klin rodiny ¹³ 2018	-	20,9	-
Celkový daňový klin jednotlivca ¹⁴ 2018	-	35,8	-

Zdroj: OECD

Tabuľka 50 Vývoj daňového klinu v Poľsku v rokoch 2013 - 2018

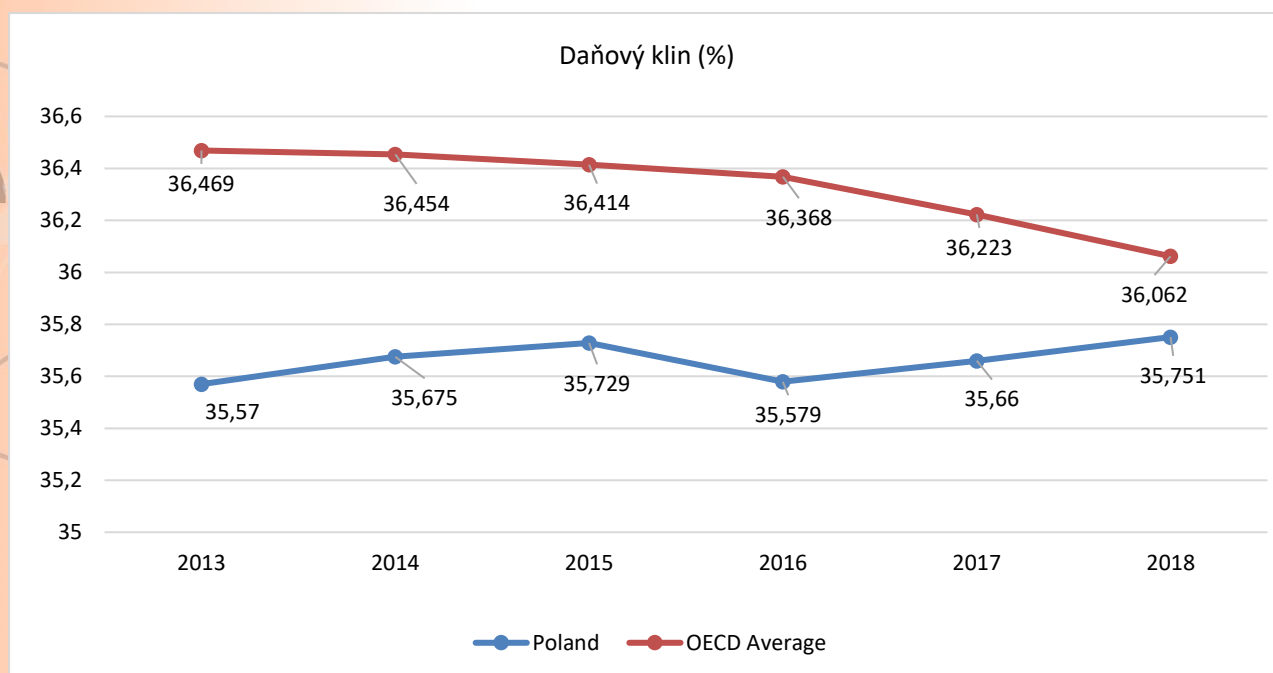
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Daňový klin (%)	35,570	35,675	35,729	35,579	35,660	35,751

Zdroj: OECD

¹³ manželský pár s jedným zarábajúcim na úrovni priemernej mzdy a dvoma deťmi

¹⁴ slobodný jednotlivec bez detí s zárobkom na úrovni priemernej mzdy

Graf 33 Porovnanie vývoja daňového klinu v Poľsku s priemerom OECD v rokoch 2013 - 2018



Zdroj: OECD

Produktivita práce a jednotkové náklady práce

Produktivita práce

V nasledujúcej tabuľke môžeme vidieť porovnanie produktivity práce v Poľsku s priemerom EÚ. Ak je index nižší ako 100, úroveň produktivity práce je nižšia ako priemer EÚ a naopak.

Tabuľka 51 Porovnanie produktivity práce na jednu hodinu práce v Poľsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Produktivita práce na jednu hodinu práce EU28=100 (%)	59,4	59,1	59,3	59,2	60,3	62,5

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 52 Porovnanie produktivity práce na jedného pracovníka v Poľsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Produktivita práce na jedného pracovníka EU28=100 (%)	73,7	73,5	74,2	73,9	74,8	76,6

Zdroj: EUROSTAT

Graf 34 Vývoj produktivity práce v Poľsku v jednotlivých kvartáloch



Zdroj: ceicdata.com

Jednotkové náklady práce

Tabuľka 53 Vývoj JNP na jedného zamestnanca v rokoch 2016 až 2018 v EUR

	2016	2017	2018
JNP na zamestnanca (EUR)	8,84	9,38	10,03

Zdroj: ILO

Tabuľka 54 Medziročná zmena JNP

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Jednotkové náklady práce – t/t-1 (%)	0,28	0,53	-0,53	2,43	2,10	2,82

Zdroj: OECD

Tabuľka 55 Zmena JNP v rokoch 2013 až 2018 v porovnaní s rokom 2010

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Jednotkové náklady práce – t/2010 (%)	0,0	0,53	0,0	2,43	4,59	7,53

Zdroj: OECD

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce (LCI)

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce ukazuje podiel nemzdových nákladov na celkovej cene práce (náklady práce) všetkých zamestnancov v súkromnom sektore. Z hľadiska podnikov náklady práce zahŕňajú nielen mzdy a platy zamestnancov, ale aj nemzdové náklady, najmä sociálne príspevky zo strany zamestnávateľa. Mzdové náklady zahŕňajú mzdu, variabilné zvýšenie platu, nemocenské dávky, príspevky zamestnávateľa a bonusy.

Tabuľka 56 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce – Poľsko (2016 - 2019)

Rok	2016	2017	2018	2019
Poľsko (%)	8,7	9,5	10,1	10,7

Popis odpisovej politiky

Náklady na nadobudnutie dlhodobého nehmotného majetku (licencie, know how, ochranné známky) sa neodpočítavajú v plnej výške v roku ich nadobudnutia, ale prostredníctvom odpisov. V prípade predaja takéhoto majetku má daňovník právo na odpočet čistej hodnoty majetku (obstarávacia cena znížená o celkovú hodnotu vykonaných opravných položiek a uplatnených odpisov). Rovnaký postup sa uplatňuje aj pri nadobudnutí pôdy alebo akcií, okrem prípadov kedy nie je možné tieto aktíva odpisovať.

Právne predpisy v Poľsku stanovujú nasledovné metódy odpisovania:

- lineárna metóda,
- degresívna metóda,
- zrýchlená metóda.

Ak dôjde k transformácii, k rozdeleniu, k zlúčeniu podniku alebo jeho organizačnej zložky musia kupujúci dlhodobého majetku, ktorý ešte nebol v plnej výške odpísaný, pokračovať v rovnakej metóde odpisovania akú uplatňoval predávajúci.

Tabuľka 57 Príklady odpisových sadzieb a odpisových metód pri vybraných aktívach

Druh aktíva	Lineárna metóda		Degresívna metóda	
	Odpisová doba	Ročná odpisová sadzba (%)	Odpisová doba	Ročná odpisová sadzba (%)
Automobily – EUR 11 637,65	60 mesiacov	20 % (2 327,53 EUR)	N/A	
Nákladné autá – EUR 23 275,3	60 mesiacov	20 % (4 655,06 EUR)	30 mesiacov	40 % (9 310,12 EUR v prvom roku)
Počítače – EUR 1 163,77	3 roky	30 % (349,13 EUR)	18 mesiacov	60 % (698,26 EUR v prvom roku)
Stavebné nástroje – EUR 232 753	60 mesiacov	20 % (46 550,6 EUR)	30 mesiacov	40 % (93 101,2 EUR v prvom roku)
Kancelárske budovy – EUR 2 327 530,03	40 rokov	2,5 % (58 188 EUR)	N/A	

Zdroj: www.moore-global.com

3.1.5. NEMECKO

Daň z príjmov právnických osôb

Nemecko zdaňuje príjmy nemeckých PO na celosvetovej úrovni. Prevažná časť aplikovateľných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia oslobodzuje príjem pripadajúci zahraničnej stálej prevádzkarni. Nerezidenti s príjmom zo stálej prevádzkarne alebo z majetku sú zdaňovaní na základe priradenia príjmu k nemeckému zdroju; tí, ktorých príjem pochádza z licenčných poplatkov a dividend, sú zdaňovaní zrážkou pri zdroji. Úroky platené v zahraničí sú vo väčšine prípadov úplne oslobodené od nemeckej dane.

Nemecké obchodné zisky podliehajú dvom daniam, dani z príjmu PO a dani z obchodu.

Daň z príjmu PO (*Körperschaftsteuer*)

Daň z príjmu PO sa vyberá jednotnou sadzbou 15 %, pričom PO podliehajú príplatku 5,5 % (solidárny príplatok), teda súčtom je celková daňová sadzba z príjmov PO vo výške 15,825 %.

Daň z obchodu (*Gewerbsteuer*)

Sadzba obchodnej dane je kombináciou jednotnej daňovej sadzby 3,5 % (základná sadzba) a sadzby mestskej dane („Hebesatz“) v závislosti od toho, kde sa nachádzajú stále prevádzkarne spoločnosti. V súčasnosti obce s počtom minimálne 80 000 obyvateľov vyberajú obchodnú daň vo výške od 12,6 % (3,6 násobok Hebesatz) do 20,3 % (5,8 násobok Hebesatz).

Východiskom tejto dane je upravený zisk na účely dane z príjmu PO: 25 % všetkých nákladov na financovanie presahujúcich sumu 100 000 EUR, vrátane nákladov na financovanie v oblasti lízingu, prenájmu a licenčných poplatkov, sú súčasťou zdaniteľného príjmu.

Ak je základ pre tieto dve dane rovnaký, celková daňová záťaž na zisky spoločností dosiahnuté v Mníchove by dosiahla približne 33 %, vo Frankfurte nad Mohanom by bola 32 % a v Berlíne takmer 30 %.

Daňové subjekty

Všetky typy spoločností (akciové spoločnosti (AG) a spoločnosti s ručením obmedzeným (GmbH)) podliehajú dani z príjmu PO, podobne ako pobočky zahraničných spoločností. Partnerstvá na účely dane z príjmu sú transparentné, čo znamená, že každý partner je v Nemecku zdanený z podielu tohto partnera na príjmoch z partnerstva.

Základ dane

Zisk, ktorý podlieha zdaneniu je založený na zisku pred zdanením evidovanom vo výkaze ziskov a strát, ktorý je upravený o príjmy oslobodené od dane a nezdaniteľné položky.

Daň z príjmu PO sa vzťahuje na zisky spoločnosti, ktoré pozostávajú z príjmu z podnikania/obchodovania, pasívneho príjmu a kapitálových výnosov. Obchodné náklady sa môžu odpočítať pri výpočte zdaniteľného príjmu.

Výpočet príjmu

Príjem je založený na čistom zisku alebo strate odvodenej na účtovné účely a upravený podľa daňových požiadaviek. Nevyhnutné úpravy zahŕňajú:

- rozdiely medzi miestnymi všeobecne záväznými účtovnými predpismi (GAAP) a daňovým účtovníctvom (napr. v prípade rôznych odpisových predpisov alebo rôznych výpočtov časového rozlíšenia vrátane diskontovania),
- daň z príjmu PO a daň z obchodu sú neodpočítateľné výdavky a musia sa pripočítať,
- zohľadňujú sa aj ďalšie neodpočítateľné výdavky,
- príjmy oslobodené od dane sa odpočítajú,
- prijaté dividendy sú do značnej miery oslobodené od dane, ak sú výsledkom najmenej 10 % účasti na základnom imaní na začiatku daňového roka,
- straty z predaja akcií spoločnosti alebo mimoriadne straty zo zníženia hodnoty akcií sa musia pripočítať,
- odpísanie dlhu od spriaznených osôb, ak by tretia strana neposkytla pôžičku za rovnakých alebo podobných podmienok, sa musí pripočítať späť (spriaznená strana je strana, v ktorej existuje priamy alebo nepriamy podiel viac ako 25 %),

- odpočítateľnosť úrokových nákladov presahujúcich 3 milióny EUR môže byť obmedzená (tzv. „úroková prekážka“ - Zinsschranke),
- nerealizované kurzové zisky alebo straty (straty sa môžu za určitých okolností uznať).

Príjmy z kapitálového majetku

Kapitálové zisky sa všeobecne považujú za príjem podliehajúci bežnému zdaneniu. Výnimka existuje pre kapitálové zisky dosiahnuté spoločnosťou GmbH z predaja akcií alebo z rozdelenia zisku od iných spoločností s ručením obmedzeným, v ktorých je spoločnosť, ktorá je príjemcom, drží najmenej 10 % akcií, ktoré sú oslobodené od dane v rozsahu 95 % (zostávajúcich 5 % sa vzťahuje na daň z príjmu PO).

Daňovo uznateľné náklady

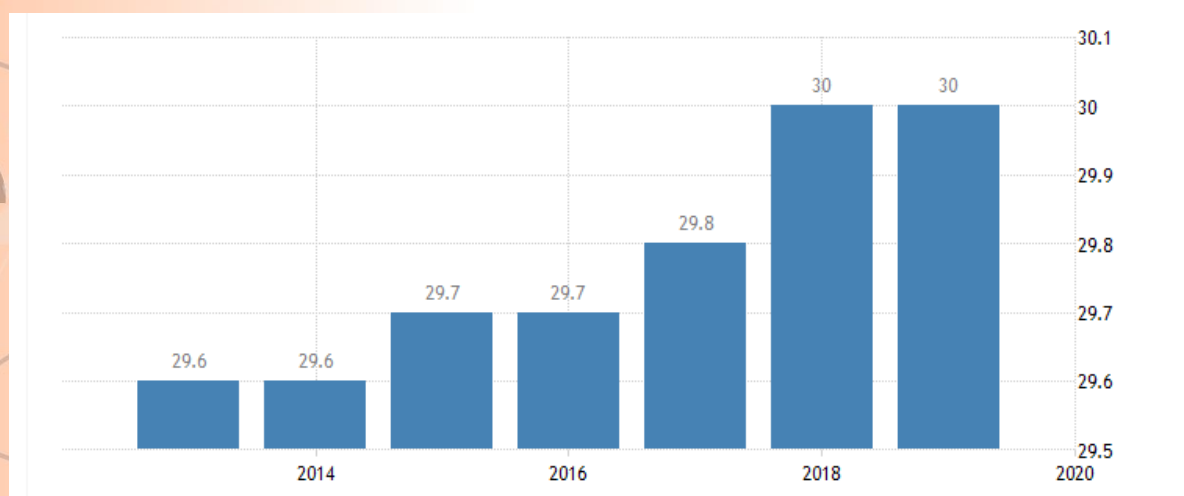
Výdavky vynaložené na účely podnikania sú odpočítateľné. Zaujímavosťou je, že je možné uplatňovať odpočet výdavkov na reprezentáciu, ktorý je však obmedzený na 70 % zo sumy považovanej za primeranú. Dary obchodným partnerom sú odpočítateľné len vtedy, ak ich hodnota nepresahuje 35 EUR.

Poplatky za cezhraničnú správu sú odpočítateľné za predpokladu, že boli vynaložené podľa princípu nezávislého vzťahu a v súvislosti s nimi existuje náležitá dokumentácia o transferovom oceňovaní.

Sadzby dane z príjmu PO

Sadzba dane z príjmu PO v Nemecku dosahuje 30 %. V období rokov 1995 až 2019 dosahovala v priemere 38,18 %, pričom v roku 1995 dosiahla historicky najvyššiu hodnotu 56,80 %, zatiaľ čo v roku 2009 rekordne najnižšiu hodnotu 29,40 %.

Graf 35 Vývoj sadzieb dane z príjmu PO v Nemecku (2013 - 2019)


 Zdroj: *tradingeconomics.com*

Dividendy

Od marca roku 2013 musia byť dividendy prijaté od spoločnosti (nemeckej alebo zahraničnej), v ktorej má príjemca priamy akcionársky podiel nižší ako 10 % na začiatku daňového roka, súčasťou zdaniteľného príjmu PO na účely dane z príjmu. Ak je priama účasť 10 % alebo viac, dividendy sú oslobodené od dane, pričom 5 % z dividend sa považuje za neodpočítateľný náklad a pripočítava sa späť k zdaniteľnému príjmu. Do 1. marca 2013 sa takto zaobchádzalo so všetkými dividendami. Ak dôjde v priebehu roka k získaniu najmenej 10 % akcií spoločnosti, nadobudnutie sa považuje za uskutočnené na začiatku daňového roka, čo umožňuje zvýhodnené zaobchádzanie s dividendami za celý rok.

Na účely dane z obchodu sa uplatňujú rovnaké pravidlá (aj keď boli prijaté pred 1. marcom 2013), vyžaduje sa však minimálna účasť vo výške 15 % a akcie sa musia držať už od začiatku zdaňovacieho obdobia prijímajúcej spoločnosti.

Bez ohľadu na to, či sú do veľkej miery oslobodené alebo nie, dividendy od iných nemeckých spoločností sa prijímajú po odpočítaní zrážkovej dane (Kapitalertragsteuer) vo výške 26,375 % (25 % + 5,5 % solidárny príplatok). Táto zrážková daň sa pripočítava k daňovej povinnosti spoločnosti z príjmu PO, aj keď samotná dividenda je do značnej miery oslobodená. V niektorých prípadoch môžu

spoločnosti požiadať, aby sa zahraničná zrážková daň považovala za odpočet (náklad) pri výpočte zdaniteľného zisku.

V prípade nemeckých dividend prijatých spoločnosťami, ktoré sú nerezydentmi, je vrátenie zrážkovej dane možné na základe príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia alebo smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, ak sú splnené určité prísne podmienky. V prípade, že vyššie uvedená minimálna účasť 10 % nie je splnená, pravidlo vrátenia (zahrnuté do nemeckého zákona o dani z príjmu PO) pre dividendy prijaté akcionármi spoločností so sídlom a miestom podnikania v EÚ alebo v (EHP) sa môže uplatňovať za prísnych podmienok. Keďže však tieto podmienky zahŕňajú aj splnenie požiadavky minimálnej účasti 10 %, pravidlo sa uplatňuje iba na dividendy prijaté pred 1. marcom 2013.

Úroky získané od nemeckých bánk podliehajú odpočtu zrážkovej dane vo výške 26,375 %, čo sa vzťahuje na osoby podliehajúce neobmedzenému zdaneniu v Nemecku.

Neexistuje žiadna zrážková daň z licenčných poplatkov získaných od iných nemeckých osôb. Zahraničné licenčné poplatky sú zdaniteľné a akákoľvek zahraničná zrážková daň z týchto licenčných poplatkov sa môže započítať proti nemeckej dani za predpokladu, že v štáte pôvodu nie je možná žiadna refundácia, a to až do výšky daňovej sadzby z licenčných poplatkov platnej v Nemecku.

Licenčné poplatky vyplatené nerezydentom podliehajú nemeckej zrážkovej dani, pokiaľ nie sú oslobodené podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia alebo podľa smernice EÚ o úrokoch a licenčných poplatkoch. Úradné osvedčenie o oslobodení je potrebné predložiť vopred v prípade využitia možnosti vylúčenia licenčných poplatkov a dividend zo zrážkovej dane.

Zdaňovanie skupín

Ak materská spoločnosť má viac ako 50 % hlasovacích práv v dcérskej spoločnosti, ktorá má sídlo v Nemecku, môžu uzavrieť formálnu súdnu dohodu o združovaní ziskov a strát (PLPA). Je povinnosť uzavrieť takúto dohodu najmenej na obdobie piatich rokov. Ak sú splnené určité podmienky, nasledujúci vzťah sa nazýva „Organschaft“, pričom ročné ukazovatele Organschaft sa spájajú na úrovni rodiča. Zisky a straty v rámci skupiny sa môžu kompenzovať, ale neexistuje žiadne ustanovenie na vylúčenie ziskov v rámci skupiny z celkového daňového základu. Strata materskej spoločnosti alebo dcérskej spoločnosti, ktorá bola dosiahnutá v rámci Organschaft, je vylúčená z kompenzácie v tom

istom alebo inom roku, ak ho zahraničná krajina zohľadňuje pri zdaňovaní člena orgánu alebo iného subjektu.

Podiel dane na zisku spoločnosti

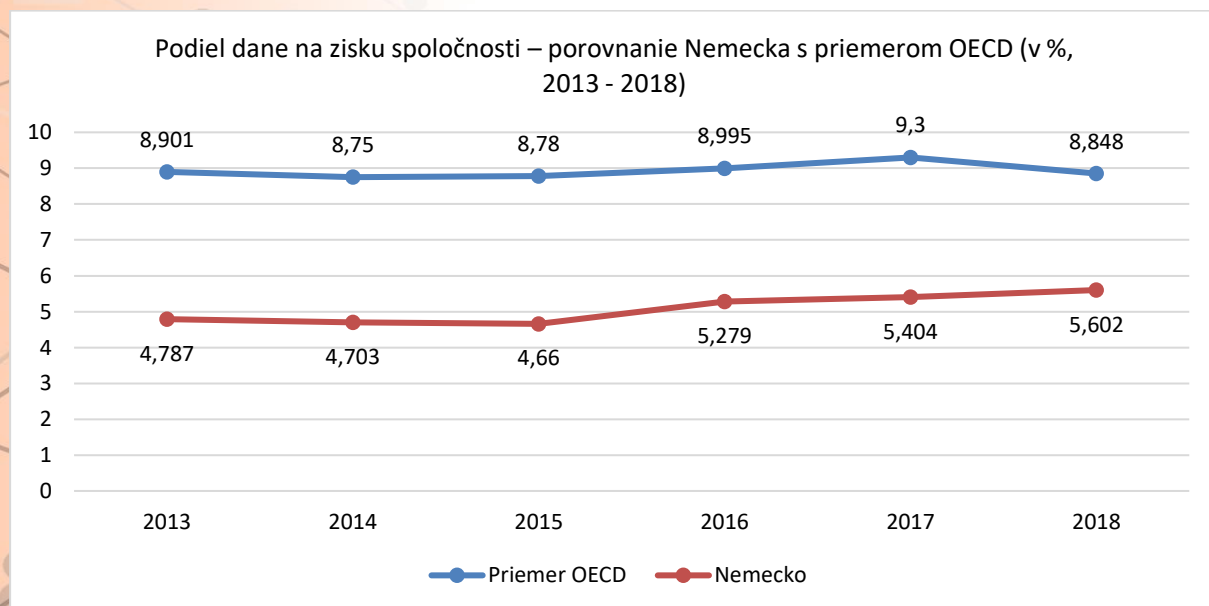
Podiel dane na zisku spoločnosti sa vzťahuje na daň z čistých ziskov spoločností (hrubý príjem znížený o daňové úľavy), ktorý zahŕňa aj dane vyberané z kapitálových výnosov podnikov. Tento ukazovateľ sa vzťahuje na krajinu ako celok a meria sa v percentách celkového zdanenia.

Tabuľka 58 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Nemecka s priemerom OECD (2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	8,901	8,75	8,78	8,995	9,300	8,848
Nemecko (%)	4,787	4,703	4,66	5,279	5,404	5,602

Zdroj: OECD

Graf 36 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Nemecka s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)



Zdroj: OECD

Celkové náklady práce a ich štruktúra

Mzdové náklady v Nemecku sa v treťom štvrťroku 2019 zvýšili na 108,96 indexových bodov zo 108,22 indexových bodov v druhom štvrťroku 2019. Mzdové náklady v Nemecku boli v priemere od roku 1991 do roku 2019 98,16 indexových bodov a dosiahli historicky najvyššiu hodnotu 116,69 indexových bodov v prvý štvrťrok 2019 a rekordné minimum 78,67 indexových bodov v prvom štvrťroku 1991.

Graf 37 Náklady práce v Nemecku (január 2017 – júl 2019)



Zdroj: tradingeconomics.com, EUROSTAT

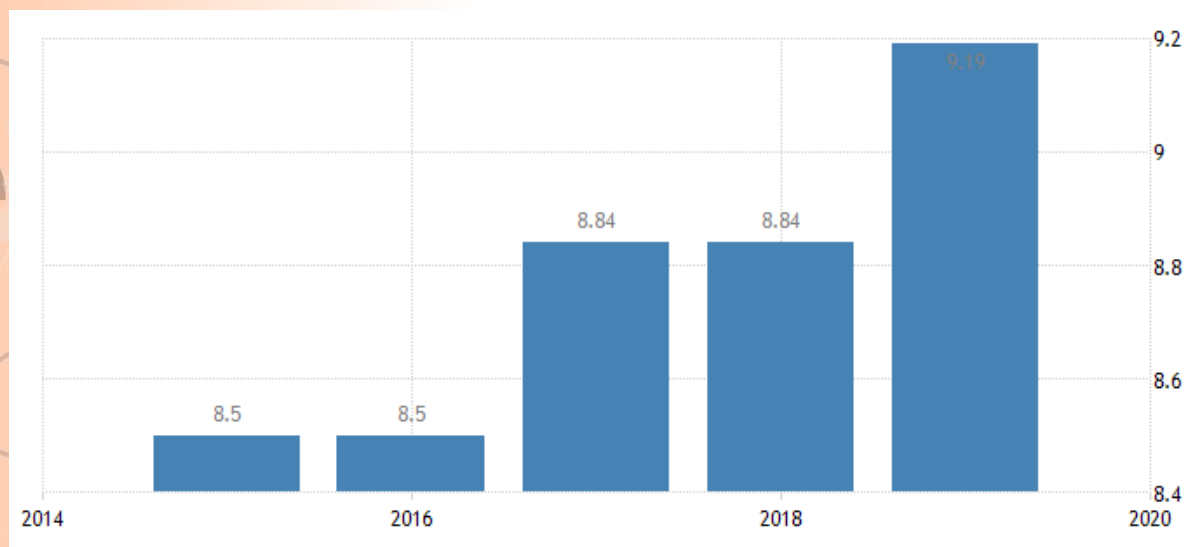
Tabuľka 59 Priemerná čistá mzda v Nemecku (2018)

Hrubá mzda (2018)	Čistá mzda	Výška dane	Čistá mzda (2017)	% zmena medziročne
3 703 EUR	2 270 EUR	38,70 %	2 270 EUR	0 %

Zdroj: reinisfischer.com

Minimálna mzda v Nemecku vzrástla v roku 2019 z 8,84 EUR za hodinu na 9,19 EUR za hodinu. V období rokov 2015 až 2019 dosiahla minimálne mzda v priemere 8,77 EUR za hodinu. Historicky najvyššiu hodnotu vo výške 9,19 EUR za hodinu zaznamenala v roku 2019 a rekordne nízku úroveň 8,50 EUR za hodinu v roku 2016.

Graf 38 Vývoj minimálnej hrubej hodinovej mzdy v Nemecku (január 2014 – január 2020)



Zdroj: *tradingeconomics.com*, EUROSTAT

Vedľajšie náklady práce

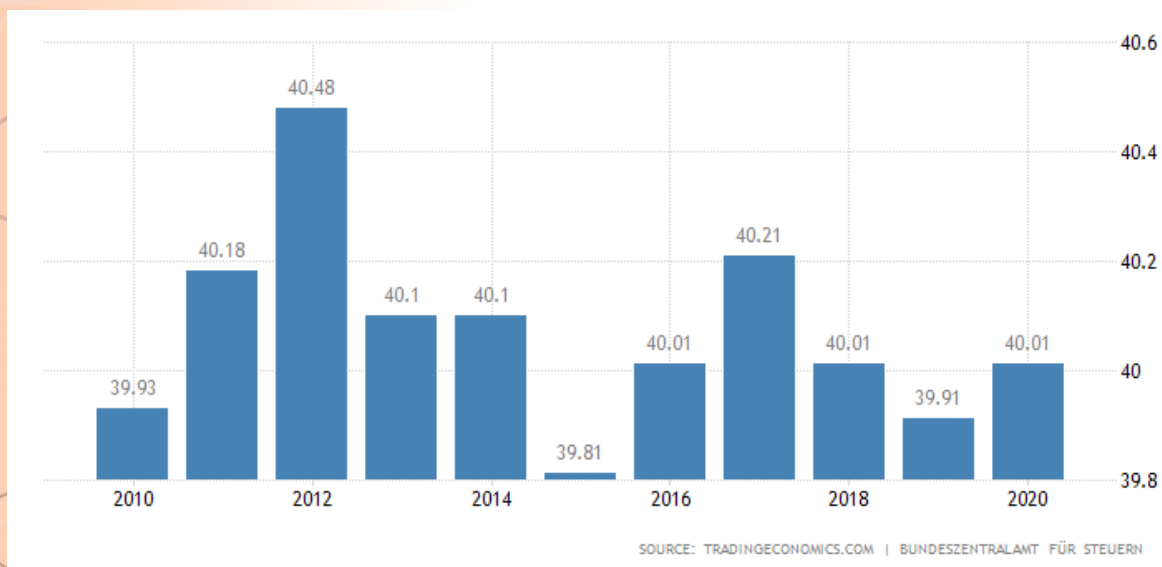
Z príjmu zo zamestnania (miezd) sa vyberajú nasledujúce príspevky na sociálne zabezpečenie (situácia platná od januára 2020). Príspevky zamestnávateľov sú nezdanené.

- dôchodkové poistenie: 18,6 %, až do maximálneho vymeriavacieho základu 82 800 EUR ročne (77 400 EUR v nových federálnych štátoch¹⁵; každý príspevok vo výške 9,3 % znáša zamestnávateľ aj zamestnanec,
- poistenie v nezamestnanosti: 2,5 % až do výšky vymeriavacieho základu 82 800 EUR ročne (77 400 EUR v nových federálnych štátoch) ; každý príspevok vo výške 1,25 % znáša zamestnávateľ aj zamestnanec,
- zdravotné poistenie: 14,6 % až do výšky vymeriavacieho základu 56 250 EUR ročne; každý príspevok vo výške 7,3 % znáša zamestnávateľ aj zamestnanec,
- poistenie v prípade dlhodobej starostlivosti: 3,05 % (3,3 % pre bezdetné osoby počnúc rokom 23), až do výšky vymeriavacieho základu 56 250 EUR ročne; príspevok znáša zamestnávateľ 1,525 % a zamestnávateľ 1,525 % (1,55 % pre bezdetné osoby počnúc rokom 23),

¹⁵ štáty, ktoré boli súčasťou bývalého „východného bloku“

- systém pracovných úrazov závisí od priemyselného odvetvia a rizika úrazu; tieto príspevky znáša zamestnávateľ,
- príspevok v prípade platobnej neschopnosti, ktorý platí iba zamestnávateľ, predstavuje 0,06 %, až do výšky maximálneho vymeriavacieho základu 82 800 EUR.

Graf 39 Náklady sociálneho zabezpečenia v Nemecku



Zdroj: Tradingeconomics.com

Percentuálna výška odvodového zaťaženia v Nemecku o období posledných 10 rokov ostáva na takmer konštantnej úrovni oscilujúcej okolo 40 %.

Tabuľka 60 Odvodové zaťaženie v Nemecku

Druh poistenia	Platené zamestnávateľom	Platené zamestnancom	Celkom
dôchodkové poistenie	9,3 %	9,3 %	18,6 %
poistenie v nezamestnanosti	1,25 %	1,25 %	2,5 %
zdravotné poistenie	7,3 %	7,3 %	14,6 %
poistenie v prípade dlhodobej starostlivosti	1,525 %	1,525 %	3,05 %
celkom	19,375 %	19,375 %	38,75 %

Daň z príjmov fyzických osôb a celkový daňový klin

Všetci daňoví rezidenti Nemecka sú zdaňovaní zo svojho príjmu plynúceho zo zdrojov v Nemecku a zo zdrojov v zahraničí. Nerezidenti sú zdaňovaní iba z príjmu z nemeckého zdroja.

Zdaniteľný príjem zahŕňa príjmy z týchto kategórií:

- zamestnanie
- poľnohospodárstvo a lesníctvo,
- obchod alebo podnikanie,
- slobodné povolania,
- kapitálové výnosy,
- nájomné a licenčné poplatky,
- ostatné druhy príjmov

Čistý príjem

Čistý príjem predstavuje súčet všetkých hrubých príjmov získaných počas kalendárneho roka, znížený o všetky výdavky súvisiace s príjmami počas toho istého obdobia. Straty z jednej zo siedmich základných kategórií príjmu (s výnimkou kapitálových investícií) sa môžu úplne vyrovnáť kladným príjmom z inej kategórie príjmov.

Zdaniteľný príjem

Zdaniteľný príjem je definovaný ako celkový príjem po odpočítaní dane v každej kategórii príjmov, ktorý možno znížiť jednorazovými odpočtami alebo platbou za osobitné výdavky definované daňovými zákonmi.

Sadzby dane z príjmu FO

Nemecko má progresívne daňové sadzby (daňový rok 2020):

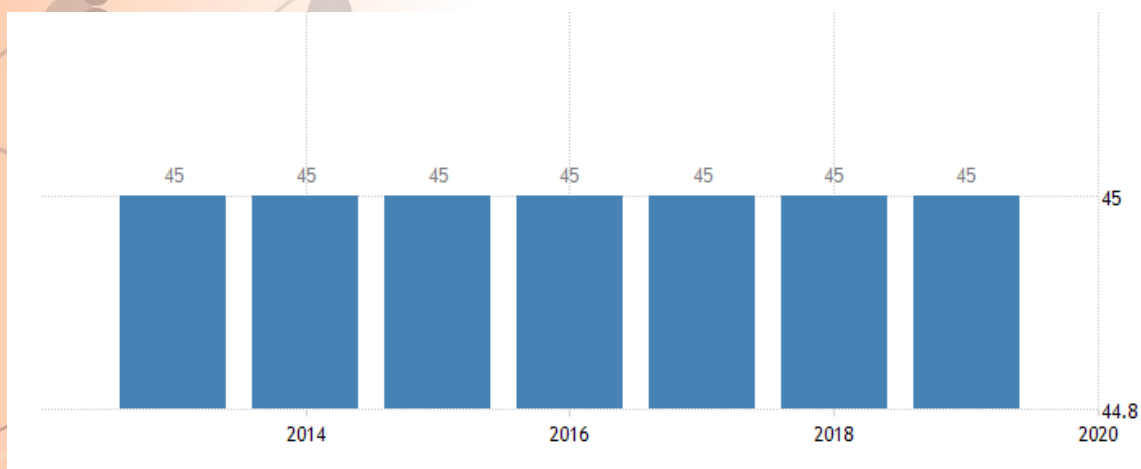
Tabuľka 61 Sadzby dane z príjmu FO v Nemecku

Rozsah zdaniteľného príjmu slobodných daňovníkov (EUR)		Rozsah zdaniteľného príjmu pre ženatých/vydatých daňovníkov (EUR)		Daňová sadzba (%)
Nad	Pod	Nad	Pod	

0	9 408	0	18 816	0
8 408	57 051	18 816	114 102	14*
57 051	270 500	114 102	541 000	42
270 500	a viac	541 000	a viac	45

*geometricky progresívne sadzby začínajú na 14 % a stúpajú k 45 %

Graf 40 Vývoj sadzieb dane z príjmu FO v Nemecku (2013 - 2019)



Zdroj: tradingeconomics.com

Sadzba dane z príjmu FO v Nemecku dosahuje 45 %. Sadzba dane z príjmu FO v Nemecku bola v rokoch 1995 až 2019 v priemere 48,06 %, pričom v roku 1996 dosiahla historicky najvyššiu hodnotu 57 % a v roku 2005 rekordne nízku úroveň 42 %.

Prirážky k dani z príjmu

S úmyslom zlepšiť hospodársku situáciu a vylepšiť infraštruktúru pre určité regióny v núdzi (štáty, ktoré boli súčasťou bývalého „východného bloku“), nemecká vláda ukladá príplatok na solidaritu 5,5 %. Príplatok sa ukladá ako percento zo všetkých jednotlivých daní z príjmu. Od roku 2021 sa plánuje čiastočné zrušenie tohto druhu príplatku.

Členovia oficiálne uznaných cirkví platia cirkevnú daň ako prirážku k dani z príjmu. Sadzba môže byť buď 8 % alebo 9 %, v závislosti od federálneho štátu, v ktorom má daňovník trvalé bydlisko.

Daň z obchodu

Daň z obchodu sa uplatňuje pri príjme z podnikania, zatiaľ čo v prípade jednotlivcov a partnerstiev sa musí brať do úvahy suma nepodliehajúca dani vo výške 24 500 EUR (t. j. nie pre podniky).

Za konečné vyúčtovanie dane je zodpovedná príslušná obec. Sadzba stanovená obcou („Hebesatz“) je pre väčšie mestá od 200 % do približne 550 % základnej čiastky, čo je 3,5 % z príjmu z podnikania.

Zdaňovacie obdobie

Bežným zdaňovacím obdobím je kalendárny rok.

Výdavky na zamestnanosť

Daňovník si môže odpočítať viaceré riadne zdokumentované a nevyhnutné výdavky súvisiace s príjmami, pokiaľ mu ich zamestnávateľ v prípadoch pracovného pomeru nepreplatí.

Tieto odpočty zahŕňajú:

- náklady na cestovanie do práce a z práce,
- odborná literatúra,
- profesionálne poplatky a
- pracovné vybavenie.

Paušálny zamestnanecký odpočet 1 000 EUR ročne, ktorý je možné zvýšiť, ak sú tieto výdavky riadne doložené.

Odpočítateľné položky

Výplaty výživného

Jednotliví daňovníci si môžu odpočítať výživné vyplatené rozvedenému partnerovi až do výšky 13 805 EUR.

Charitatívne príspevky

Príspevky nemeckým charitatívnym organizáciám a určeným medzinárodným charitatívnym organizáciám sú odpočítateľné až do výšky 20 % upraveného hrubého príjmu. Cirkevná daň je tiež odpočítateľná úplne.

Výdavky na starostlivosť o nezaopatrené deti

Skutočné výdavky na starostlivosť o dieťa mladšie ako 14 rokov alebo pre postihnuté dieťa sa môžu odpočítavať až do maximálnej výšky 4 000 EUR ročne na dieťa.

Príspevky na poistenie v nezamestnanosti

Príspevky na poistenie v nezamestnanosti sa môžu odpočítavať až do maximálnej výšky 2 800 EUR ročne (1 900 EUR pre zamestnancov a dôchodcov).

Odpočet hypotéky

Úroky z hypotekárnych úverov sú odpočítateľné iba voči príjmu z majetku, napr. prenájmu, sú neodpočítateľné pre súkromne používaný majetok.

Štandardné odpočty

Jednorazový odpočet špeciálnych výdavkov v celkovej výške 36 EUR pre jednu osobu alebo 72 EUR pre manželské páry sa poskytuje bez dokazovania. Okrem toho existuje aj množstvo ďalších osobitných príspevkov a úľav, napríklad pre deti, staršie osoby a osoby so zdravotným postihnutím.

Podiel dane na osobnom príjme

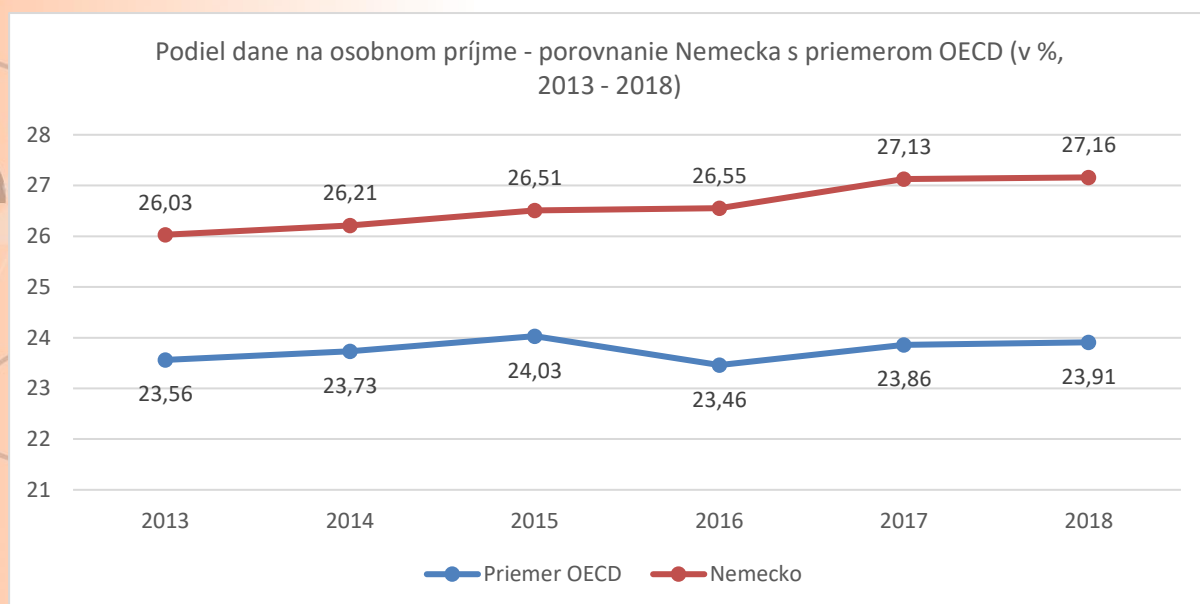
Podiel dane na osobnom príjme je definovaný ako daň z čistého príjmu (hrubý príjem mínus povolené daňové úľavy) a kapitálové zisky FO. Tento ukazovateľ sa vzťahuje na vládu ako celok (všetky úrovne verejnej správy) a meria sa v percentách celkového zdanenia.

Tabuľka 62 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Nemecka s priemerom OECD (2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	23,56	23,73	24,03	23,46	23,86	23,91
Nemecko (%)	26,03	26,21	26,51	26,55	27,13	27,16

Zdroj: cc.europa.eu/eurostat

Graf 41 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Nemecka s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)



Zdroj: OECD

Daňový klin

Daňový klin predstavuje pomer medzi výškou daní zaplatených priemerným pracovníkom a zodpovedajúcimi celkovými nákladmi práce pre zamestnávateľa. Daňový klin vykazuje mieru, v akej daň z príjmu z práce odrádza od zamestnania a meria sa v percentách nákladov práce.

Tabuľka 63 Porovnanie celkového daňového klinu v Nemecku (v % z nákladov práce, rok 2018)

	Priemerný pracovník	Jednotlivec a pár s jedným zarábajúcim	Pár s dvomi zarábajúcimi a s deťmi
Celkový daňový klin 2018	49,5	-	42,6
Celkový daňový klin rodiny ¹⁶ 2018	-	34,4	-
Celkový daňový klin jednotlivca ¹⁷ 2018	-	49,5	-

¹⁶ manželský pár s jedným zarábajúcim na úrovni priemernej mzdy a dvoma deťmi

¹⁷ slobodný jednotlivec bez detí s zárobkom na úrovni priemernej mzdy

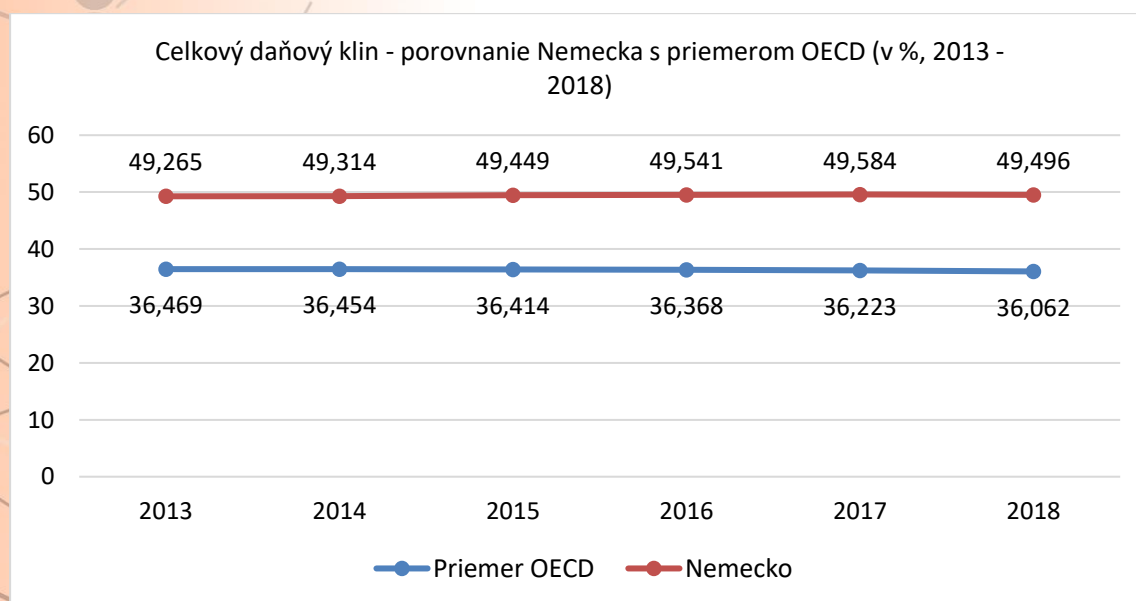
Zdroj: OECD

Tabuľka 64 Celkový daňový klin v Nemecku (v % z nákladov práce, 2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	36,469	36,454	36,414	36,368	36,223	36,062
Nemecko (%)	49,265	49,314	49,449	49,541	49,584	49,496

Zdroj: OECD

Graf 42 Celkový daňový klin - porovnanie Nemecka s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)



Zdroj: OECD

Produktivita práce a jednotkové náklady práce

Tabuľka 65 Produktivita práce na zamestnanú osobu – EU28 = 100 (2013 - 2018)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nemecko (%)	103,8	105,8	104,9	105,7	105,6	104,9

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 66 Produktivita práce na odpracovanú hodinu - EU28 = 100 (2013 - 2018)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nemecko (%)	122	124	122,7	124,6	124,1	123,2

Zdroj: EUROSTAT

Graf 43 Vývoj produktivity práce v Nemecku (január 2015 – január 2019)



Zdroj: ceicdata.com

Tabuľka 67 Nominálne zvýšenie jednotkových nákladov práce – percentuálna zmena v porovnaní s predchádzajúcim rokom

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nemecko	2,3	1,5	2	1,3	1,5	2,7

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 68 Nominálne jednotkové náklady práce - ročné údaje, index (rok 2010 = 100)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Nemecko	106,1	107,7	109,8	111,3	112,9	116

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 69 Priemerné nominálne hodinové náklady práce na zamestnanca podľa ekonomickej činnosti (v EUR) (2016 - 2018)

	2016	2017	2018
Celkom (Nemecko)	32,8	33,8	34,6

Zdroj: ILO

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce (LCI)

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce ukazuje podiel nemzdových nákladov na celkovej cene práce (náklady práce) všetkých zamestnancov v súkromnom sektore. Z hľadiska podnikov náklady práce zahŕňajú nielen mzdy a platy zamestnancov, ale aj nemzdové náklady, najmä sociálne príspevky zo strany zamestnávateľa. Mzdové náklady zahŕňajú mzdu, variabilné zvýšenie platu, nemocenské dávky, príspevky zamestnávateľa a bonusy.

Tabuľka 70 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce - Nemecko (2016 - 2019)

Rok	2016	2017	2018	2019
Nemecko (%)	32,8	33,8	34,6	35,6

Zdroj: EUROSTAT

Popis odpisovej politiky

Odpisy hnuťelného majetku sa počítajú rovnomerne počas predpokladanej doby životnosti majetku. Niektoré aktíva v hodnote nižšej ako 800 EUR sa môžu celkom odpísať v roku obstarania. Prípadne, určité aktíva nadobudnuté v jednom obchodnom roku v hodnote menšej ako 1 000 EUR sa môžu spojiť do jednej zloženej položky a odpisovať viac ako päť rokov.

Budovy sa odpisujú prostredníctvom viacerých rovnomerných alebo zrýchlených sadzieb navrhnutých tak, aby sa dosiahlo úplné zníženie hodnoty medzi 25 a 50 rokmi, v závislosti od veku budovy a od toho, či bol daňovník jej prvým vlastníkom.

Okrem bežných odpisov je za určitých okolností (napr. malé podniky, starobylé pamiatky, budovy v určených renovovaných mestských zónach) odpočítateľné aj osobitné odpisy.

Nadobudnuté nehmotné aktíva sa odpisujú rovnomerne počas odhadovanej doby životnosti, goodwill sa amortizuje 15 rokov.

Majetok, ako sú cenné papiere, akcie a dlhopisy, akcie, pozemky a pracovné aktíva, nemožno odpisovať.

Náklady na start-upy

Náklady na start-upy a založenie podniku sú odpočítateľné v čase ich vzniku.

Obmedzenie úrokov

Čistý ročný úrokový náklad spoločností v skupine je odpočítateľný iba do výšky 30 % EBITDA na účely dane z príjmu PO a obchodnej dane. 30 % obmedzenie sa vzťahuje na všetky úroky, či už je pôžička poskytnutá akcionárom, spriaznenou osobou alebo treťou stranou.

Obmedzenie licenčných poplatkov

Na základe odporúčaní OECD týkajúcich sa akcie BEPS, Nemecko zaviedlo obmedzenie možnosti a uplatniteľnosti určitých licenčných poplatkov platených spriazneným tretím stranám do daňových výdavkov. Toto pravidlo je aplikované od roku 2018 s cieľom čeliť tzv. škodlivým preferenčným daňovým režimom.

Charitatívne príspevky

Dary charitatívnym organizáciám sú odpočítateľné do výšky 20 % čistého zdaniteľného príjmu alebo do výšky 0,4 % z celkových tržieb a miezd a platov prijatých počas roka. Dary charitatívnym organizáciám zaregistrovaným v iných členských štátoch EÚ/EHP majú tiež nárok na odpočet, ak charita príjemcu spĺňa nemecké požiadavky na uznanie takejto organizácie.

Pokuty a penále

Pokuty a iné penále uložené orgánmi verejnej správy, štátom, súdom atď. nie sú odpočítateľné.

V nasledujúcej tabuľke môžeme vidieť príklady odpisových sadzieb pri lineárnom odpisovaní.

Tabuľka 71 Prehľad odpisových sadzieb pre vybrané aktíva

Aktíva	Odpisová sadzba (%)
Stroje a zariadenia	6,25 % do 12,5 %
Kancelárske zariadenia	10 % do 16,67 %
Kancelársky nábytok	7,7 %
Počítače	33 %
Telekomunikačné zariadenia	12,5 %

Autá, nákladné autá	11,15 % do 16,7 %
Goodwill	6,67 %
Pozemky	neodpisovateľné

3.1.6. FRANCÚZSKO

Daň z príjmov právnických osôb

Subjekt dane

Francúzskou daňovou legislatívou je riadené samotné Francúzsko, ale aj jeho zahraničné departmenty (Francúzska Guyana, Guadeloupe, Martinique, Reunion, Mayotte) a Korzika.

Subjektom dane z príjmov PO sú spoločnosti, ktoré môžu byť francúzskymi rezidentmi alebo nerezidentmi. Rezidentmi sú vo väčšine prípadov spoločnosti založené podľa francúzskeho obchodného práva a nerezidentmi sú spoločnosti, ktorých príjmy pripadajú na francúzske obchodné činnosti alebo na francúzske stále prevádzkarne, ako aj na príjmy z nehnuteľností situovaných vo Francúzsku.

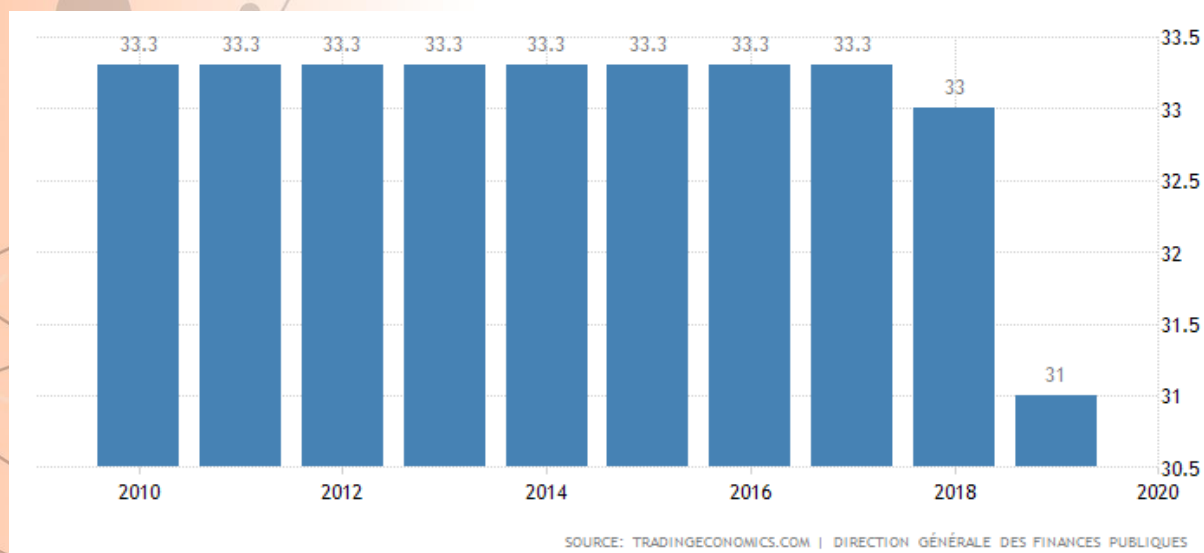
Sadzba dane

Vo Francúzsku sa uplatňuje progresívne zdanenie dane z príjmu PO. Základná sadzba je vo výške 31 % a je obmedzená na spoločnosti, ktorých obrat je nižší ako 250 mil. EUR. Spoločnosti s obratom vyšším ako 250 mil. EUR zdaňujú svoje celkové zisky získané v roku 2020 daňou vo výške 28 %. Celkové zisky nadobudnuté v roku 2021 budú následne zdanené daňou so sadzbou 26,5 % a celkové zisky nadobudnuté v roku 2022 daňou vo výške 25 %. Nasledujúca tabuľka poskytuje prehľad uvedeného.

Tabuľka 72 Prehľad sadzieb dane z príjmu PO

Zisk (EUR)	Sadzba dane z príjmu PO (%)			
	Zdaňovacie obdobie – kalendárny rok 2019	Zdaňovacie obdobie- kalendárny rok 2020	Zdaňovacie obdobie- kalendárny rok 2021	Zdaňovacie obdobie- kalendárny rok 2022
0 do 500 000	28	28	26,5	25
Nad 500 000	31 ¹⁸			

Graf 44 Vývoj štandardnej sadzby dane z príjmov PO v rokoch 2010 až 2019



Zdroj: tradingeconomics.com

Daňová prirážka

PO, ktorých daňová povinnosť presiahla sumu 763 000 EUR, sú povinné platiť sociálnu prirážku vo výške 3,3 %. Efektívna sadzba dane sa touto prirážkou zvyšuje na úroveň 32,02 % so štandardnou sadzbou dane 31 %.

¹⁸ Sadzba dane sa zvyšovala na úroveň 33,33 % pre spoločnosti, ktorých zdaniteľné príjmy boli vyššie ako 250 miliónov EUR

Zdaniteľný príjem

Čistý zdaniteľný príjem je definovaný ako čistý príjem získaný zo všetkých operácií akéhokoľvek druhu vykonávaných podnikom vrátane kapitálových ziskov z prevodu alebo predaja rôzneho druhu majetku.

Malé podniky môžu vypočítať svoj zdaniteľný príjem na základe zjednodušených pravidiel, pričom musia spĺňať aspoň dve z nasledujúcich kritérií:

- aktíva podniku majú nižšiu hodnotu ako 4 mil. EUR,
- obrat je nižší ako 8 mil. EUR,
- priemerný počet zamestnancov je nižší ako 50.

Príjmy z kapitálového majetku

Kapitálové zisky sú zdaniteľným príjmom a podliehajú dani z príjmov PO pri štandardnej sadzbe dane. Za selektívnych podmienok si daňovník môže uplatniť zníženú sadzbu dane vo výške 10 % na kapitálové zisky z predaja patentov, priemyselných procesov spojených s patentmi a so softvérom, ako aj na príjmy z licencovania patentov. Kapitálové straty, ktoré vznikli v súvislosti s vyradením patentov, sú odpočítateľné.

Zisky z predaja podielov v dcérskych spoločnostiach, ktoré podnik vlastnil minimálne dva roky, sú predmetom výraznej úľavy na dani – 88 % z týchto kapitálových výnosov je vylúčených zo zdanenia a zvyšných 12 % je zdanených štandardnou sadzbou dane.

Dividendy

Dividendy sa považujú za zdaniteľný príjem a sú zdaňované štandardnou sadzbou dane z príjmu PO.

Úroky a príjem z licenčných poplatkov

Rovnako ako dividendy, aj úroky sú zdaniteľným príjmom a podliehajú štandardnej sadzbe dane z príjmu PO. V selektívnych prípadoch sa uplatňuje znížená sadzba dane vo výške 10 % sa na príjmy z predaja licencií, v ostatných prípadoch sú licenčné poplatky predmetom dane z príjmov pri štandardnej sadzbe dane.

Daňovo uznateľné náklady

Goodwill

Podľa francúzskej daňovej legislatívy goodwill nepatrí medzi položky, ktoré je možné odpisovať.

Náklady start-upov

Počiatkové náklady na založenie firmy (tzv. „Frais d'établissement“), je možné odpočítať alebo odpisovať v priebehu piatich rokov.

Náklady na vedu, výskum a náklady softvéru

Daňovník sa môže rozhodnúť, či odpočíta tieto náklady okamžite alebo ich bude rovnomerne amortizovať počas obdobia maximálne piatich rokov. Náklady spojené so získaním SW sa môžu odpisovať rovnomerne počas dvanástich mesiacov.

Úrokové náklady

Úrokové náklady sú daňovo uznateľným nákladom. Podliehajú však rôznym obmedzeniam, ktoré sa aplikujú pre všetky typy pôžičiek či už od nezávislých subjektov alebo od spriaznených osôb.

Dane

Väčšina zaplatených daní vo Francúzsku je daňovo uznateľným nákladom. Podstatnými výnimkami sú daň z príjmov PO a daňové sankcie a pokuty, ktoré nie je možné odpočítať.

Zdaňovacie obdobie

Štandardné zdaňovacie obdobie predstavuje 12 mesiacov, pričom sa nepožaduje, aby sa táto doba prekrývala s kalendárnym rokom. V prípade novovzniknutých podnikov alebo podnikov, ktoré sa podieľajú na mimoriadnych transakciách, akými sú napríklad zlúčenie alebo splynutie s iným podnikom, sa môže zdaňovacie obdobie predĺžiť. Na druhej strane, podniky, ktoré sú v režime likvidácie, môžu mať kratšie zdaňovacie obdobie.

Daňové priznanie a splatnosť dane

Ak je zdaňovacím obdobím je kalendárny, daňové priznanie z dane z príjmu PO je potrebné predkladať do konca apríla nasledujúceho roka. Platba dane z príjmov PO sa realizuje prostredníctvom štyroch

splátok, ktoré sa rovnajú 25 % štandardného zdaniteľného príjmu dosiahnutého v predchádzajúcom zdaňovacom období.

Daň pri odchode

V prípade presunu majetku alebo sídla spoločnosti mimo územie Francúzska sa nerealizované zisky okamžite stávajú predmetom dane. Daňovníci, ktorí presúvajú svoj majetok alebo sídlo do iného členského štátu EÚ alebo EHP, majú možnosť zaplatiť daň pri odchode vo forme splátok počas piatich rokov.

Podiel dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností

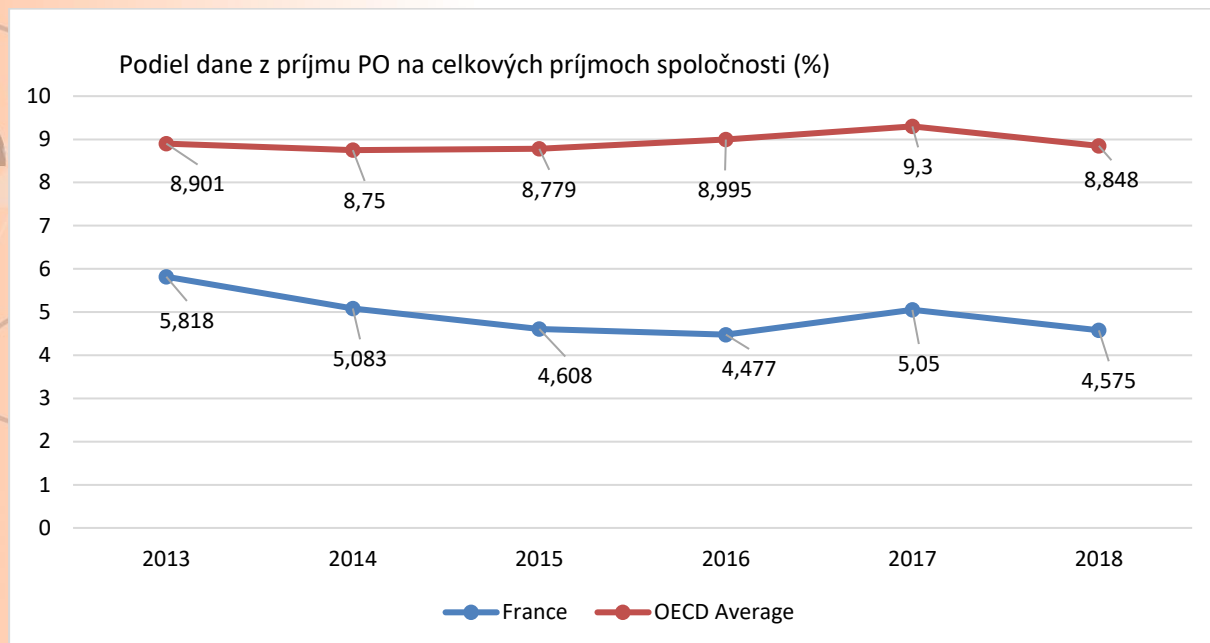
Podiel dane na zisku spoločnosti sa vzťahuje na daň z čistých ziskov spoločností (hrubý príjem znížený o daňové úľavy), ktorý zahŕňa aj dane vyberané z kapitálových výnosov podnikov. Tento ukazovateľ sa vzťahuje na krajinu ako celok a meria sa v percentách celkového zdanenia.

Tabuľka 73 Podiel dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností v %

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Daň z príjmov PO na ziskoch spoločnosti (%)	5,818	5,083	4,608	4,477	5,050	4,575

Zdroj: OECD

Graf 45 Porovnanie vývoja podielu dane z príjmov PO na celkových ziskoch spoločností vo Francúzsku s priemerom OECD



Zdroj: OECD

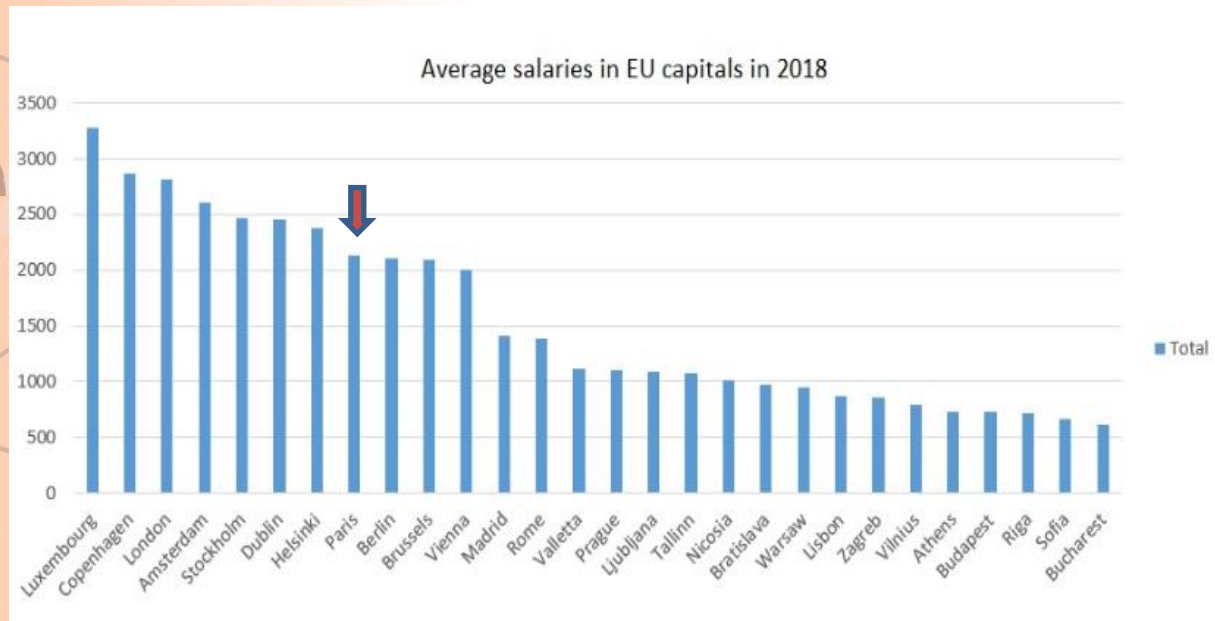
Celkové náklady práce a ich štruktúra

Tabuľka 74 Vývoj priemernej čistej mesačnej čistej mzdy a minimálnej mesačnej čistej mzdy vo Francúzsku v rokoch 2014 až 2019

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Priemerná mesačná hrubá mzda (EUR)	2 128	2 180	2 180	2 157	2 225	2 302
Minimálna mesačná čistá mzda (EUR)	1 445	1 458	1 467	1 480	1 498	1 521

Zdroj: OECD

Graf 46 Priemerná mzda v členských štátoch EÚ v roku 2018 (EUR)



Zdroj: EUROSTAT

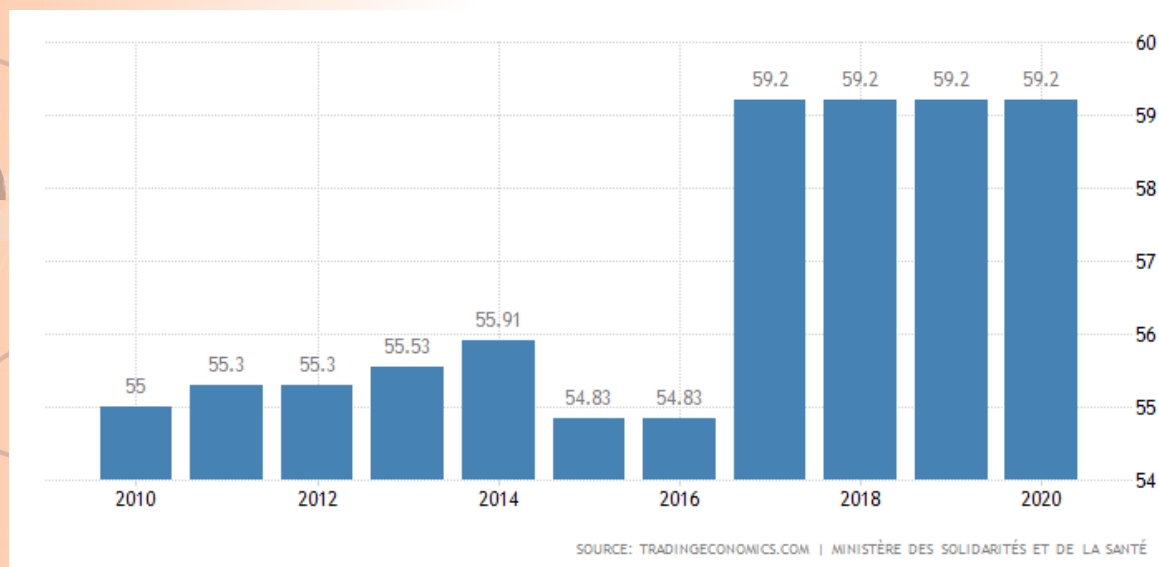
Vedľajšie náklady práce

Francúzsky systém sociálneho zabezpečenia sa skladá z rôznych podsystémov poskytujúcich širokú škálu sociálnych benefitov - základné sociálne zabezpečenie, dávky v nezamestnanosti, doplnkové dôchodkové sporenie, doplnkové poistenie pre prípad úmrtia, resp. zdravotného postihnutia a doplnkové zdravotné poistenie.

Systém sociálneho zabezpečenia je vo Francúzsku financovaný prostredníctvom príspevkov na sociálne zabezpečenie a úroveň príspevkov na sociálne zabezpečenie je vysoká, jedna z najvyšších na svete.

Príspevky na sociálne zabezpečenie platené daňovníkmi sú uznateľným daňovým nákladom. Neexistencia jasného rozlíšenie medzi daňami a príspevkami na sociálne zabezpečenie výrazne komplikuje systém. Sociálne poplatky („sociales alebo prélèvements sociaux“) sú zdaniteľnou platbou do systému sociálneho zabezpečenia, napriek tomu sú vnímané ako súčasť systému všeobecného zdanenia.

Tabuľka 75 Náklady sociálneho zabezpečenia vo Francúzsku



Zdroj: Tradingeconomics.com

Výška odvodového zaťaženia vo Francúzsku sa od roku 2010 po súčasnosť (s miernym poklesom v období 2015 - 2016) konštantne zvyšuje a roku 2020 atakuje hranicu 60 %.

Nasledujúca tabuľka prezentuje základné sadzby, ktoré platí zamestnávateľ aj zamestnanec.

Tabuľka 76 Základné sadzby príspevkov na sociálne zabezpečenie vo Francúzsku

Príspevok	Zamestnávateľ	Zamestnanec
Rodinný príspevok	5,25 %/3,45 %	0,00 %
Nemocenský príspevok	13,00 %/7,0 %	0,00 %
Sociálne príspevky	0,30 %	9,70 %
Úraz na pracovisku	3,00 %	0,00 %
Nezamestnanecký príspevok	4,05 %	0,00 %
Dôchodok	10,45 %	7,30 %
Doplňkový dôchodok	17,00 %	12,00 %
Celkovo	50,00 %	29,00 %

V prípade rodinného príspevku sa nižšia sadzba dane sa platí vtedy, ak je mzda nižšia ako 3,5 násobok minimálnej mzdy. V prípade nemocenského príspevku sa nižšia sadzba platí, ak príjmy zamestnanca nepresahujú 2,5 násobok minimálnej mzdy.

U zamestnávateľov, ktorí majú 9 a viac zamestnancov, sú zamestnávateľ a zamestnanec zodpovední aj za viacero ďalších príspevkov, príkladom sú príspevky na dopravu, ubytovanie a školenie.

Daň z príjmov fyzických osôb a celkový daňový klin

Subjekt dane

Subjektom dane z príjmov FO je každá fyzická osoba, ktorej plynú príjmy zo zdrojov vo Francúzsku.

Daňová sadzba

Vo Francúzsku sa uplatňuje progresívna kĺzavá daňová sadzba.

Tabuľka 77 Progresívna kĺzavá daňová sadzba vo Francúzsku uplatnená na príjmy získané v roku 2019

Zdaniteľný príjem	Daňová sadzba
Do výšky 10 064 EUR	0 %
Medzi 10 065 EUR a 27 794 EUR	11 %
Medzi 27 795 EUR a 74 517 EUR	30 %
Medzi 74 518 EUR a 157 806 EUR	41 %
Od 157 807 EUR	45 %

Zdroj: taxsummaries.pwc.com

Zdaniteľné príjmy v rozpätí od 10 065 EUR do 27 794 EUR, ktoré subjekt nadobudne v roku 2020, sa budú zdaňovať 11 % sadzbou dane, ktorá nahradí doteraz existujúcu 14 % sadzbu.

Zdaniteľný príjem

V daňovej sústave Francúzska sa uplatňuje spoločné zdanenie domácnosti, tzn. príjem manželov a slobodných detí do 18 rokov, ktoré žijú v spoločnej domácnosti s rodičmi, sa delí počtom členov domácnosti. Celková daňová povinnosť sa potom vypočíta ako daň z jednej časti príjmu vynásobená počtom častí, na ktoré bol celkový príjem rozdelený.

Francúzska daňová legislatíva rozlišuje rôzne kategórie zdaniteľných príjmov:

- príjem z miezd, platov, dôchodkov a renty,
- príjem z prenájmu nehnuteľností,
- príjem z prevoditeľných cenných papierov,
- obchodné zisky,
- profesionálne zisky,
- poľnohospodárske zisky,
- kapitálové zisky.

Mzdy, platy, dôchodky a renty

Čistá výška zdaniteľného príjmu tejto kategórie sa stanoví ako rozdiel medzi hrubou sumou všetkých príjmov a zaplatených povinných sociálnych príspevkov a výdavkov na zamestnanie. Daňovníci sa môžu rozhodnúť pre uplatnenie paušálnych výdavkov vo výške 10 %, maximálne však do zákonom stanovenej sumy. Táto skupina príjmov sa zdaňuje progresívnou sadzbou dane

Príjmy z nehnuteľností

Pri príjmoch z nehnuteľností sa zdaniteľný príjem rovná rozdielu medzi výškou príjmov plynúcich z nehnuteľnosti a celkových nákladov na nehnuteľnosť. Daňovníci, ktorí majú príjem z nehnuteľnosti nižší ako 15 000 EUR ročne, môžu uplatniť 30 % paušálne náklady. Príjem z prenájmu nehnuteľností je zdaňovaný progresívnou daňovou sadzbou.

Dividendy

Od roku 2018 sú dividendy predmetom rovnej dane vo výške 30 %.

Kapitálové zisky z prevoditeľných cenných papierov

Rovnako ako pri dividendách, roku 2018 sa na kapitálové zisky vzťahuje rovná daň vo výške 30 %.

Kapitálové zisky z nehnuteľností

Vymeriavací základ dane sa rovná rozdielu medzi cenou prevodu a obstarávacou cenou nehnuteľnosti.

V prípade bezplatného prevodu nehnuteľnosti jej trhovou hodnotu v čase nadobudnutia. Určité

kapitálové zisky sú vyňaté zo zdanenia, napríklad zisky získané z predaja hlavného domu daňovníka („résidence principale“).

Odpočítateľné položky

Daňovník má podľa francúzskej daňovej legislatívy nárok uplatniť si tieto odpočítateľné položky:

- výdavky na študentov,
- výdavky na starostlivosť o deti,
- charitatívne príspevky,
- výdavky na trvalo udržateľný rozvoj,
- platby na podporu detí vyplácané rodičom, starým rodičom alebo deťom starším ako 18 rokov,
- výživné platené na dieťa mladšie ako 18 rokov, ktoré nežije s daňovníkom v spoločnej domácnosti.

Osobné odpočty

Daňovník má možnosť si od základu dane môžu odpočítať položku, ktorá zohľadňuje jeho rodinnú situáciu.

Zdaňovacie obdobie a daňové priznanie

Zdaňovacím obdobím je daňový rok totožný s kalendárnym rokom. Manželom majú povinnosť podávať spoločné daňové priznanie s výnimkou roku uzavretia manželstva. V tomto roku sa môžu rozhodnúť, či podajú daňové priznanie spoločne alebo osobitne.

Daňové priznanie je subjekt povinný podať do polovice mája po skončení zdaňovacieho obdobia. Presný termín podania daňového priznania stanovujú každoročne daňové úrady.

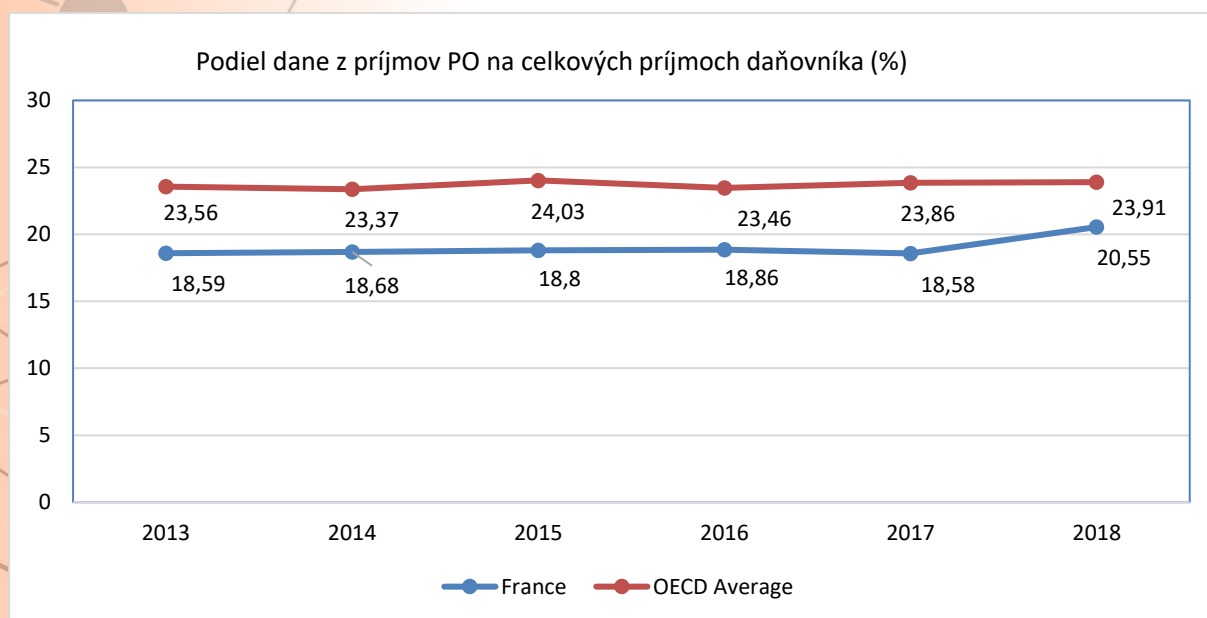
Podiel dane z príjmu FO na príjmoch daňovníka

Tabuľka 78 Vývoj podielu dane z príjmu FO na príjmoch daňovníka vo Francúzsku v rokoch 2013 až 2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Daň z príjmu FO na celkových príjmoch daňovníka (%)	18,59	18,68	18,80	18,86	18,58	20,55

Zdroj: OECD

Graf 47 Porovnanie podielu dane z príjmu FO na príjmoch daňovníka vo Francúzsku s priemerom OECD v rokoch 2013 až 2018



Zdroj: OECD

Daňový klin

Daňový klin predstavuje pomer medzi výškou daní zaplatených priemerným pracovníkom a zodpovedajúcimi celkovými nákladmi práce pre zamestnávateľa. Daňový klin vykazuje mieru, v akej daň z príjmu z práce odrádza od zamestnania a meria sa v percentách nákladov práce.

Tabuľka 79 Porovnanie celkového daňového klinu vo Francúzsku (v % z nákladov práce, rok 2018)

	Priemerný pracovník	Jednotlivec a pár s jedným zarábajúcim	Pár s dvomi zarábajúcimi a s deťmi
Celkový daňový klin 2018	47,6	-	42,4
Celkový daňový klin rodiny ¹⁹ 2018	-	39,4	-
Celkový daňový klin jednotlivca ²⁰ 2018	-	47,6	-

Zdroj: OECD

Tabuľka 80 Vývoj daňového klinu vo Francúzsku v rokoch 2013 - 2018

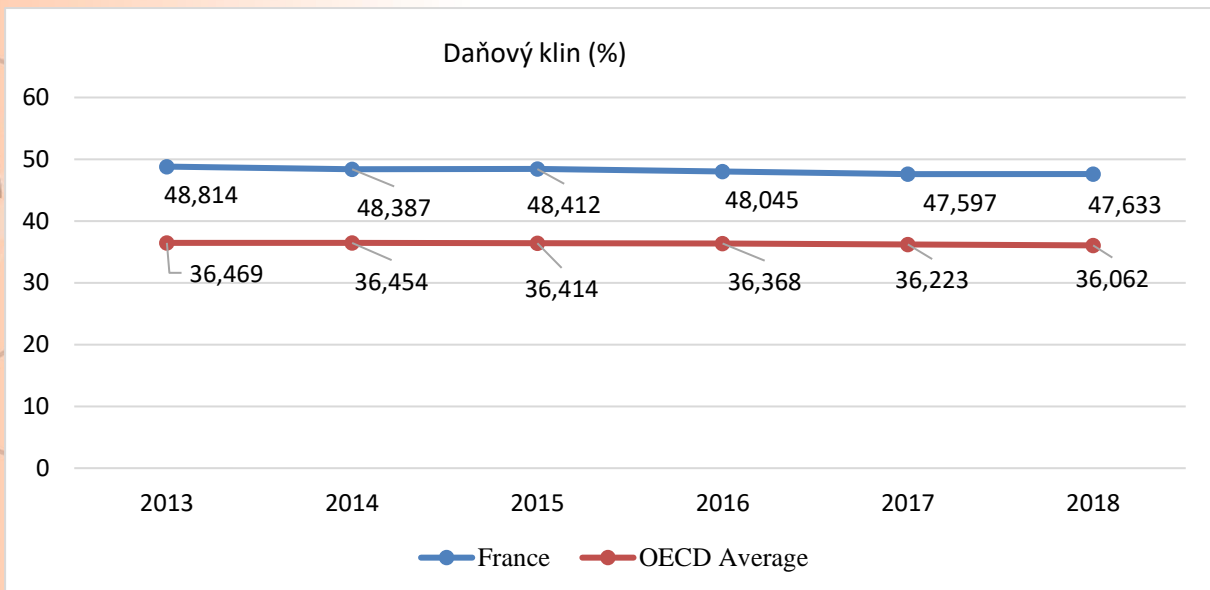
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Daňový klin (%)	48,814	48,387	48,412	48,045	47,597	47,633

Zdroj: OECD

¹⁹ manželský pár s jedným zarábajúcim na úrovni priemernej mzdy a dvoma deťmi

²⁰ slobodný jednotlivec bez detí s zárobkom na úrovni priemernej mzdy

Graf 48 Porovnanie vývoja daňového klinu vo Francúzsku s priemerom OECD v rokoch 2013 až 2018



Zdroj: OECD

Produktivita práce a jednotkové náklady práce

Produktivita práce

V nasledujúcej tabuľke môžeme vidieť porovnanie produktivity práce vo Francúzsku s priemerom EÚ. Ak je index nižší ako 100, úroveň produktivity práce je nižšia ako priemer EÚ a naopak.

Vo Francúzsku je jeden z najkratších pracovných týždňov v Európe - 35 hodín, Aj napriek tejto skutočnosti sa Francúzsko pravidelne objavuje na najvyšších priečkach v oblasti produktivity pracovníkov.

Tabuľka 81 Porovnanie produktivity práce na jednu hodinu práce vo Francúzsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Produktivita práce na jednu hodinu práce EU28=100 (%)	124,9	125,0	124,3	124,2	124,9	125,5

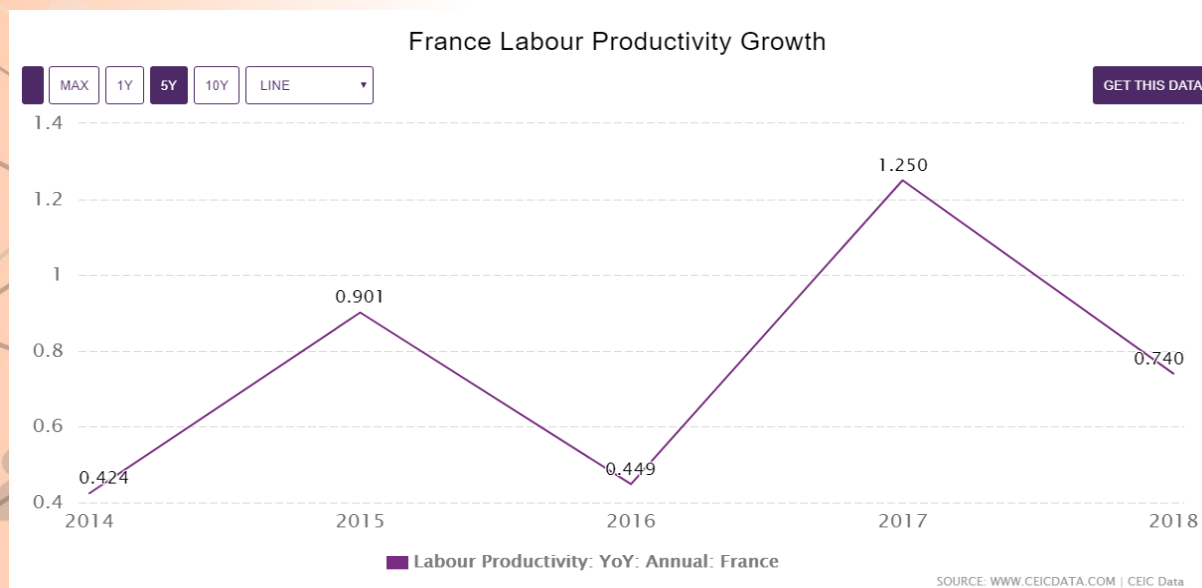
Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 82 Porovnanie produktivity práce na jedného pracovníka vo Francúzsku s priemerom EÚ v rokoch 2013 až 2018

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Produktivita práce na jedného pracovníka EU28=100 (%)	116,2	115,6	115,2	115,0	114,9	115,1

Zdroj: EUROSTAT

Graf 49 Vývoj produktivity práce vo Francúzsku v jednotlivých kvartáloch



Zdroj: ceicdata.com

Jednotkové náklady práce

Tabuľka 83 Vývoj jednotkových nákladov práce na jedného zamestnanca v rokoch 2016 až 2018 v EUR

	2016	2017	2018
Jednotkové náklady práce na zamestnanca (EUR)	34,5	34,9	35,8

Zdroj: ILO

Tabuľka 84 Medziročná zmena jednotkových nákladov práce

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Jednotkové náklady práce – t/t-1 (%)	1,38	0,72	0,24	0,78	0,49	1,03

Zdroj: OECD

Tabuľka 85 Zmena jednotkových nákladov práce v rokoch 2013 až 2018 v porovnaní s rokom 2010

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Jednotkové náklady práce – t/2010 (%)	-0,95	-0,24	0,0	0,78	1,28	2,32

Zdroj: OECD

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce (LCI)

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce ukazuje podiel nemzdových nákladov na celkovej cene práce (náklady práce) všetkých zamestnancov v súkromnom sektore. Z hľadiska podnikov náklady práce zahŕňajú nielen mzdy a platy zamestnancov, ale aj nemzdové náklady, najmä sociálne príspevky zo strany zamestnávateľa. Mzdové náklady zahŕňajú mzdu, variabilné zvýšenie platu, nemocenské dávky, príspevky zamestnávateľa a bonusy.

Tabuľka 86 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce – Francúzsko (2016 - 2019)

Rok	2016	2017	2018	2019
Francúzsko (%)	34,6	35,0	35,9	36,6

Zdroj: EUROSTAT

Popis odpisovej politiky

Podľa francúzskeho zákona o účtovníctve sa majetok môže odpisovať od jeho uvedenia do prevádzky alebo použitia priamym spôsobom. Odpisy dlhodobého majetku (hmotného alebo nehmotného) sa musia vykonávať po jednotlivých zložkách, ak majú tieto zložky rôznu dobu životnosti, alebo ak poskytujú vlastníčkovi ekonomické benefity v rôznych časových rozstupoch.

Tabuľka 87 Prehľad aktív, ktoré nie je možné odpisovať

Typ aktíva	Vysvetlenie, prečo sa neodpisuje
Pôda	Pôda nespĺňa podmienky pre žiadnu daňovú skupinu, pretože nie je možné určiť životnosť tohto aktíva
Goodwill	Nie je možné určiť životnosť tohto aktíva
Prenajaté aktíva	Nárok na odpisy má prenajímateľ aktíva

Zdroj: taxsummaries.pwc.com

Tabuľka 88 Prehľad aktív, ktoré je možno odpisovať

Typ aktíva	Doba životnosti	Typ odpisovej skupiny	Odpisová sadzba	Vysvetlenie
Stroj, zariadenia a vybavenie	5-10 rokov	Lineárne odpisovanie	10 % - 20 %	
Osobné automobily	4-5 rokov	Lineárne odpisovanie	20 % - 25 %	
Priemyselné budovy	20 rokov	Lineárne odpisovanie	5 %	
Nábytok	5-10 rokov	Lineárne odpisovanie	10 % - 20 %	
Počítače	3 roky	Lineárne odpisovanie	33,33 %	41,67 % sadzba pri degresívnej metóde odpisovania

Softvér	Závisí od dĺžky životnosti	Lineárne odpisovanie	Závisí od dĺžky životnosti	
Kancelárske budovy	20-50 rokov	Lineárne odpisovanie	2 % - 5 %	
Vozidlá iné ako osobné automobily	4-5 rokov	Lineárne odpisovanie	20 % - 25 %	
Nástroje /zariadenia	5-10 rokov	Lineárne odpisovanie	10 % - 20 %	
Kancelárske vybavenie (vrátane kancelárskeho nábytku a príslušenstva)	5-10 rokov	Lineárne odpisovanie	10 % - 20 %	Pri cene zariadenia nižšej ako 500 EUR okamžitý odpočet
Majetok použitý na vedu a výskum (patenty)	5 rokov	Lineárne odpisovanie	20 %	

Zdroj: www2.deloitte.com

Tabuľka 89 Doplnujúce informácie k odpisovej politike

Metóda odpisovania	Metóda lineárneho odpisovania je najjednoduchšou metódou. Degresívna metóda odpisovania je povolená len pri vybraných typoch nových alebo znehodnotených aktív (napr. ústredné kúrenie), pričom majetok musí mať životnosť dlhšiu ako tri roky.
Opakovanie	Ročne
Rok nadobudnutia	Priame odpisy sa počítajú úmerne od dátumu uvedenia majetku do použitia. Pri degresívnej metóde odpisovania sa odpisy počítajú od prvého dňa mesiaca, v ktorom bolo aktívum kúpené.
Rok vyradenia	V roku vyradenia sa priame odpisy počítajú od začiatku finančného obdobia až do dátumu vyradenia. V prípade degresívnych odpisov sa počítajú od začiatku finančného obdobia do začiatku mesiaca predaja aktíva.
Možnosť používať rôzne metódy	Rozhodnutie spoločnosti o odpisovaní majetku lineárnou, degresívnou alebo zostatkovou metódou predstavuje záväzné rozhodnutie. V

odpisovanie pre rôzne aktíva	dôsledku toho spoločnosť po vykonaní tejto voľby nemôže požiadať o nahradenie jednej metódy druhou.
Možnosť zmeny odpisovej metódy	Nie

3.1.7. PORTUGALSKO

Daň z príjmov právnických osôb

Základ dane

Rezidentské spoločnosti podliehajú dani z celosvetového príjmu; spoločnosti, ktoré nie sú rezidentmi, sa zdaňujú iba zo zisku z portugalského zdroja. Zisky pochádzajúce z domácich zdrojov od nerezidentov podliehajú dani z príjmov PO rovnakým spôsobom ako zisky z portugalských zdrojov. Zisky zo zahraničnej stálej prevádzkarne môžu byť oslobodené od dane. Pobočky spoločností, ktoré nie sú rezidentmi, sa zdaňujú iba zo zisku zo zdrojov v Portugalsku.

Zdaniteľný príjem

Daň z príjmu PO sa vzťahuje na zisky spoločnosti, ktoré pozostávajú z výnosov z podnikania (na základe portugalských GAAP), pasívnych výnosov a kapitálových výnosov. Výdavky sú odpočítateľné do tej miery, do akej boli vynaložené za účelom dosiahnutia zisku.

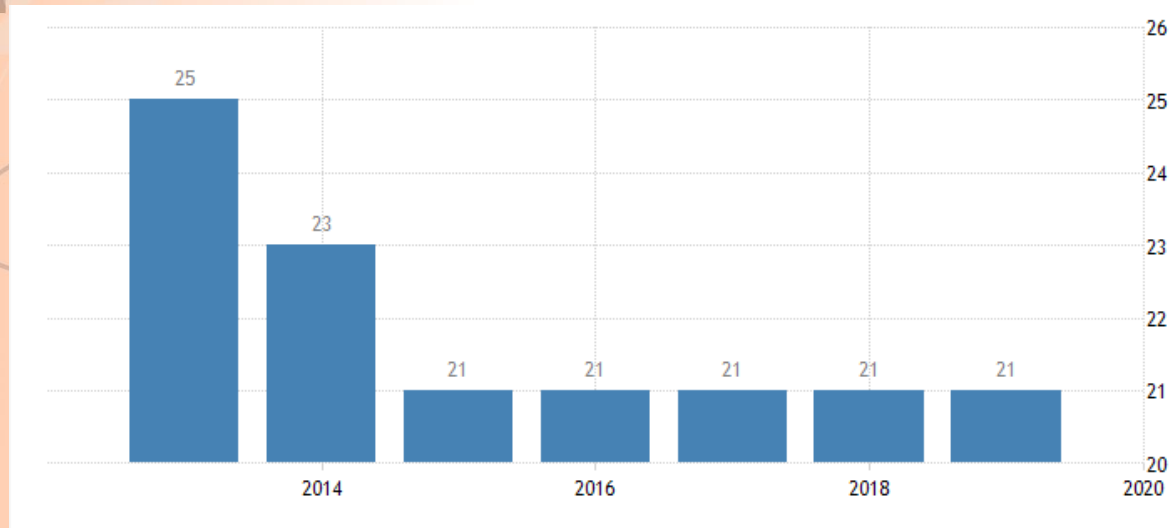
Sadzba dane z príjmu PO

Štandardná sadzba dane z príjmu PO je vo výške 21 %. V autonómnej oblasti Madeira je štandardná sadzba dane z príjmu PO 20 %, najnižšia štandardná sadzba vo výške 16,8 % je uplatňovaná v autonómnej oblasti Azory.

Znížená sadzba dane z príjmu PO vo výške 17 p.b. sa aplikuje pri malých a stredných podnikoch (MSP) na prvých 15 000 EUR zdaniteľného príjmu, po prekročení tejto hranice príjmu sa už uplatňuje štandardná sadzba dane z príjmu PO. V autonómnej oblasti Madeira je znížená sadzba dane z príjmu PO vo výške 13 %.

MSP, ktoré sa nachádzajú v portugalských vnútrozemských regiónoch, využívajú sadzbu 12,5 % z prvých 15 000 EUR zo zdaniteľného základu, na ktoré sa tiež vzťahuje štandardná sadzba dane z príjmu PO za prekročenie tohto limitu.

Graf 50 Vývoj sadzieb dane z príjmu PO v Portugalsku (2013 - 2019)



Zdroj: tradingeconomics.com

Daňové prirážky

V portugalskom daňovom systéme môžu byť aplikované nasledujúce daňové prirážky:

- miestna daňová prirážka („Derrama“) až do výšky 1,5 % zdaniteľného,
- štátna daňová prirážka („Derrama Estadual“) s nasledovnými sadzbami:
 - 3 % na zdaniteľný zisk v rozpätí od 1,5 milióna EUR do 7,5 milióna EUR,
 - 5 % na zdaniteľný zisk v rozpätí od 7,5 milióna EUR a 35 miliónov EUR,
 - 9 % na zdaniteľný zisk presahujúci 35 miliónov EUR.

Miestna daňová prirážka („Derrama Regional“) má v autonómnej oblasti Madeira tieto sadzby:

- 2,5 % na zdaniteľný zisk v rozpätí od 1,5 milióna EUR do 7,5 milióna EUR,
- 4,5 % na zdaniteľný zisk v rozpätí od 7,5 milióna EUR do 35 miliónov EUR,
- 8,5 % na zdaniteľný zisk presahujúci 35 miliónov EUR.

V autonómnej oblasti Azory sú hore uvedené sadzby znížené 20 %.

Autonómne zdanenie

Autonómne zdanenie sa aplikuje v rôznych sadzbách na výdavky, ktoré vzniknú subjektom podliehajúcim dani z príjmu PO, napríklad 10 % pri reprezentačných nákladoch, 5% pri náhrade cestovných výdavkov, 5% pri diétach, 50 % pri nezdokumentovaných výdavkoch.

Určovanie príjmu

Oceňovanie zásob

Zásoby sa oceňujú buď podľa obstarávacej ceny alebo ako čistá realizovateľná hodnota. Metódy oceňovania *first in first out* (FIFO) a metóda priemerných nákladov sú taktiež povolené, zatiaľ čo metóda *last in first out* (LIFO) nie je povolená.

Príjmy z kapitálového majetku

Kapitálové zisky a kapitálové straty dosiahnuté pri prevode akcií môžu byť oslobodené od dane za presne stanovených podmienok:

- akcie sú v majetku minimálne 1 rok,
- daňovník má minimálne 10 % ZI,
- na daňovníka neplatí daňovej transparentnosti,
- nadobúdateľ nie je rezident čiernej listiny jurisdikcií.

Dividendy

V režime oslobodenia od dane sú dividendy pri splnení taxatívne určených podmienok:

- daňovník vlastní minimálne 10 % ZI,
- akcie sú v majetku daňovníka minimálne 1 rok,
- na daňovníka neplatí daňovej transparentnosti,

Podiel dane na zisku spoločnosti

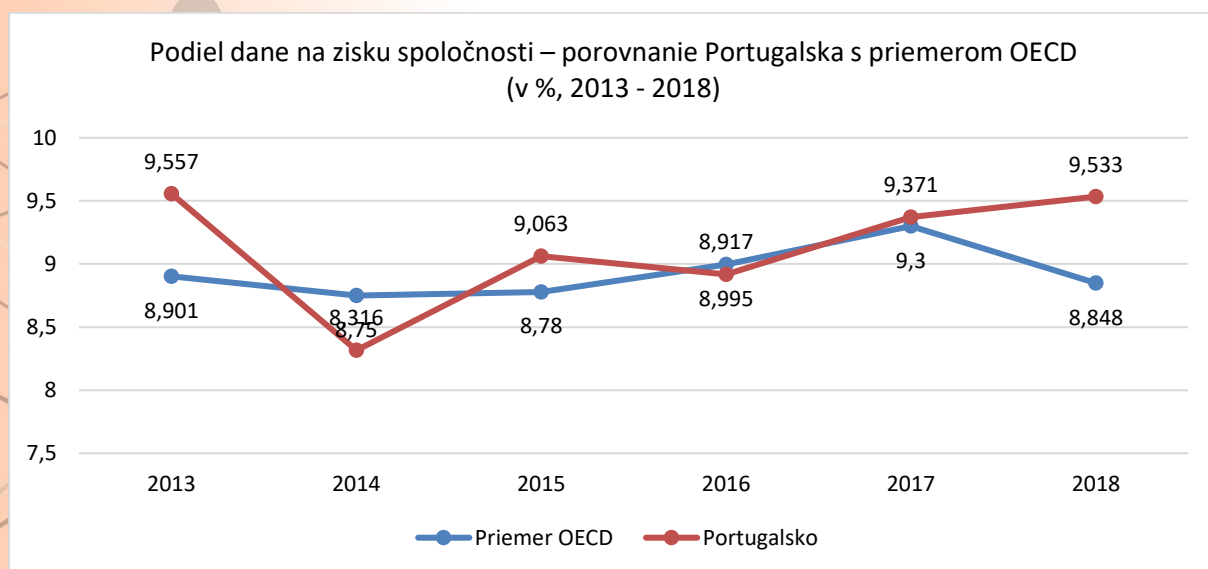
Podiel dane na zisku spoločnosti sa vzťahuje na daň z čistých ziskov spoločností (hrubý príjem znížený o daňové úľavy), ktorý zahŕňa aj dane vyberané z kapitálových výnosov podnikov. Tento ukazovateľ sa vzťahuje na krajinu ako celok a meria sa v percentách celkového zdanenia.

Tabuľka 90 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Portugalska s priemerom OECD (2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	8,901	8,75	8,78	8,995	9,3	8,848
Portugalsko (%)	9,557	8,316	9,063	8,917	9,371	9,533

Zdroj: OECD

Graf 51 Podiel dane na zisku spoločnosti – porovnanie Portugalska s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)

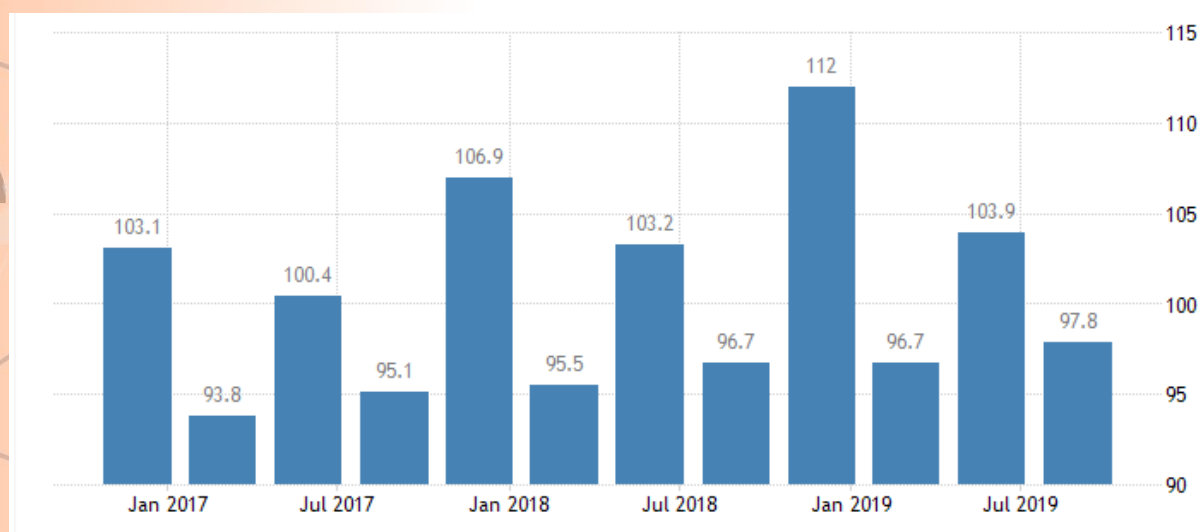


Zdroj: OECD

Celkové náklady práce a ich štruktúra

Mzdové náklady v Portugalsku klesli v treťom štvrťroku 2019 na 97,80 indexových bodov z 103,90 indexových bodov v druhom štvrťroku 2019. Mzdové náklady v Portugalsku boli v rokoch 1995 až 2019 v priemere 90,62 indexových bodov. Historicky najvyššiu hodnotu 112,50 indexových bodov dosiahli v štvrtom štvrťroku 2009 a rekordné minimum 63,20 indexových bodov v prvom štvrťroku 1995.

Graf 52 Náklady práce v Portugalsku (január 2017 – júl 2019)



Zdroj: tradingeconomics.com, EUROSTAT

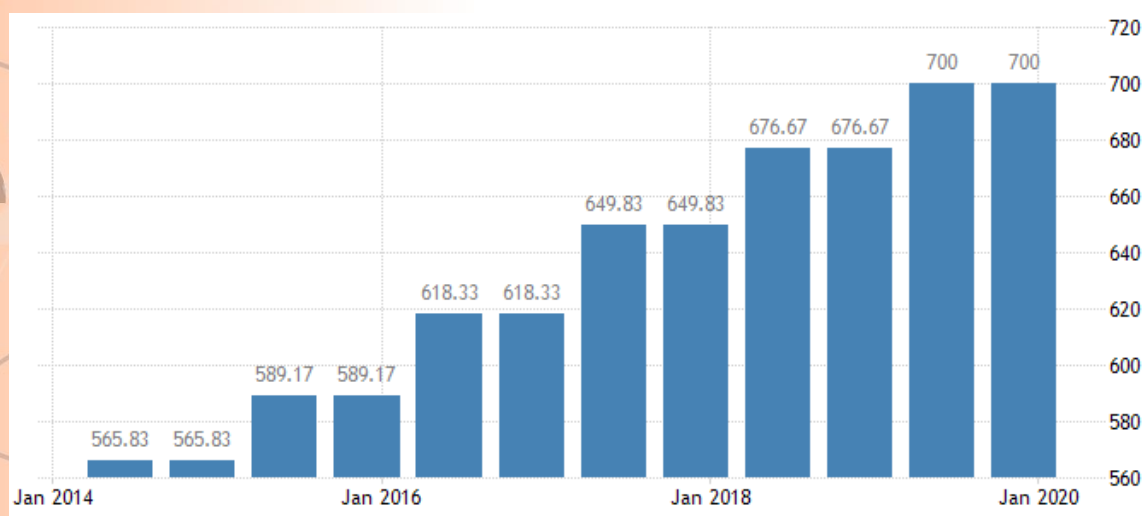
Tabuľka 91 Priemerná čistá mzda v Portugalsku (2018)

Hrubá mzda (2018)	Čistá mzda	Výška dane	Čistá mzda (2017)	% zmena medziročne
1 158 EUR	925 EUR	20,12 %	984 EUR	- 6,38 %

Zdroj: reinisfischer.com

Minimálna mzda v Portugalsku v roku 2019 dosiahla 700 EUR/mesiac. Eurostat poskytuje prehľad minimálnej mzdy v jednotlivých štátoch podľa mesačných sadzieb, čo znamená, že ak sa minimálna mzda vypláca viac ako 12 mesiacov ročne, údaje sa upravujú tak, aby zohľadňovali tieto platby. V prípade Portugalska, kde sa vypláca 14 mesiacov v roku, sa minimálna mzda vypočíta nasledovne: $(600 \text{ EUR} \times 14) / 12 = 700 \text{ EUR}$. Minimálna mzda v Portugalsku dosiahla od roku 1999 do roku 2019 v priemere 514,13 EUR/mesiac, pričom historicky najvyššiu hodnotu 700 EUR/mesiac dosiahla v druhom štvrtroku 2019 a rekordne najnižšiu hodnotu 356,72 EUR/mesiac v štvrtom štvrtroku 1999.

Graf 53 Vývoj minimálnej hrubej hodinovej mzdy v Portugalsku (január 2014 – január 2020)

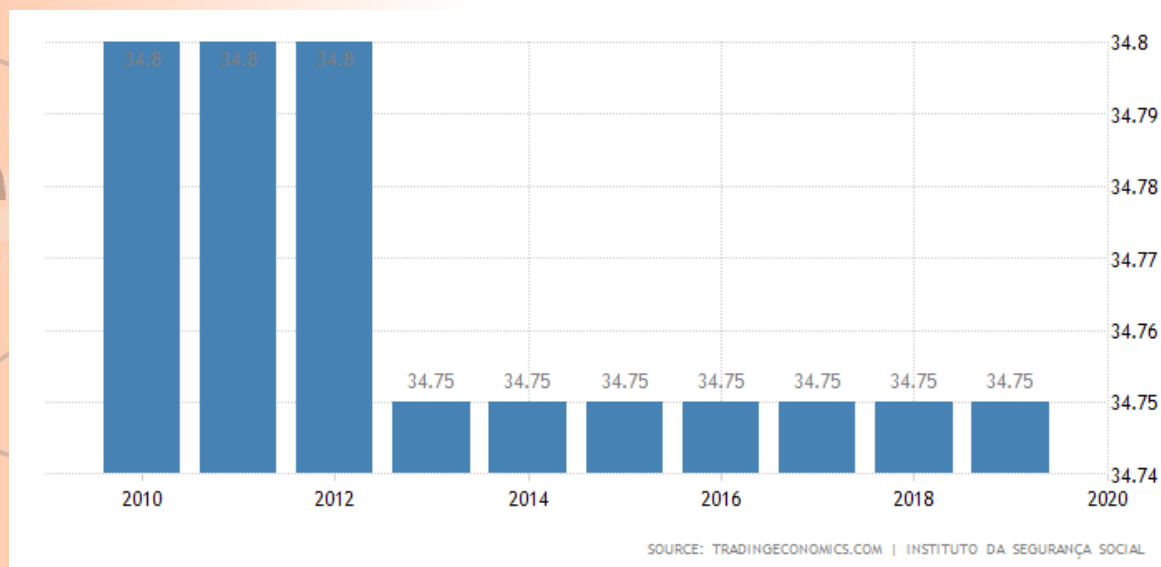


Zdroj: *tradingeconomics.com*, EUROSTAT

Vedľajšie náklady práce

Príspevky na sociálne zabezpečenie odvádzajú v Portugalsku zamestnanci aj zamestnávateľa. Príspevky sa vypočítajú z hrubej mzdy zamestnanca vo výške 11 %, resp. 23,75 % zo strany zamestnanca a zamestnávateľa a pokrývajú rodinné, dôchodkové a nezamestnanecké dávky. Zamestnanci musia okrem príspevkov na sociálne zabezpečenie vo výške 23,75 % odvádzat poistné na krytie pracovných úrazov.

Tabuľka 92 Náklady sociálneho zabezpečenia v Portugalsku



Zdroj: Tradingeconomics.com

Výška odvodového zaťaženia v Portugalsku počas posledných 10 rokov ostáva na rovnakej úrovni, približujúcej sa 35 %.

Tabuľka 93 Odvodové zaťaženie v Portugalsku

Druh poistenia	Zamestnávateľ	Zamestnanec
sociálne zabezpečenie	23,75 %	11 %
celkom	23,75 %	11 %

Daň z príjmov fyzických osôb a celkový daňový klin

Subjekt dane

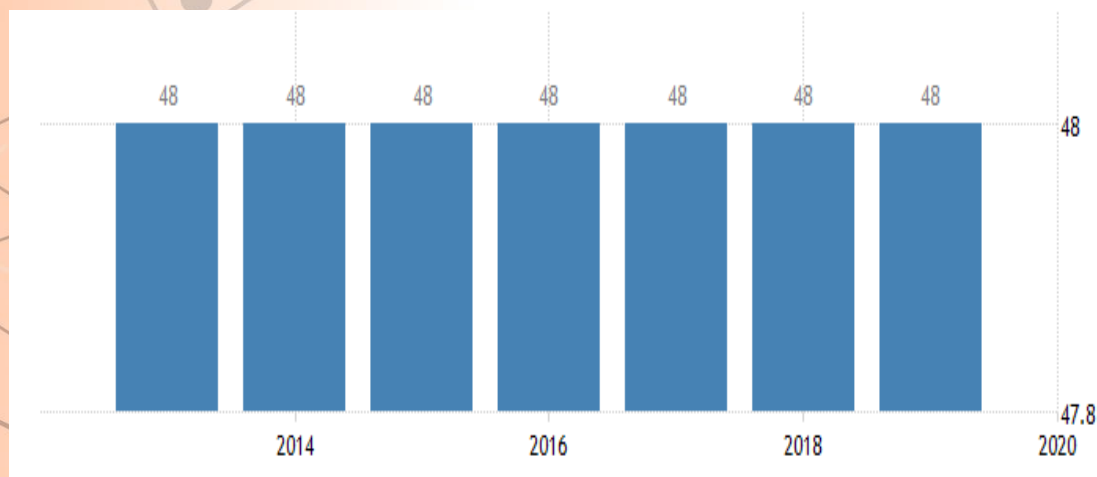
Subjektom dane z príjmov FO sú všetky fyzické osoby, ktorým plynú príjmy zo zdrojov v Portugalsku.

Sadzby dane z príjmu FO

Príjmy plynúce zo zdrojov v Portugalsku a zo zdrojov zo zahraničia (celosvetové príjmy) rezidentov sú v Portugalsku zdanené progresívnou sadzbou dane. Najnižšia sadzba dane predstavuje 14,5 % a najvyššia 48 % za rok 2020. Príjmy nerezidentov plynúce zo zdrojov v Portugalsku sú zdanené proporcionálnou sadzbou dane vo výške 25 %.

Na kapitálové zisky a výnosy z investícií sa vzťahujú osobitné sadzby.

Graf 54 Vývoj sadzieb dane z príjmu FO v Portugalsku (2013 - 2019)



Zdroj: tradingeconomics.com

Tabuľka 94 Prehľad daňových sadzieb v Portugalsku

Zdaniteľný príjem (EUR)		Daňová sadzba (%)	Odpočítateľná suma (EUR)
Od	Do		
0	7 091	14,5	0,00
7 091	10 700	23,0	602,74
10 700	20 261	28,5	1 191,23
20 261	25 000	35,0	2 508,11
25 000	36 856	37,0	3 008,25
36 856	80 640	45,0	5 956,67
80 640		48,0	8 376,08

Ak sú daňovníci manželia alebo *de facto* manželia, môžu sa rozhodnúť pre spoločné zdanenie.

Solidárny príspevok

Daňovníci, ktorých zdaniteľný príjem presahuje 80 000 EUR, sú povinní platiť solidárny príspevok vo výške 2,5 % a 5 %.

Zdaniteľný príjem

Predmetom dane z príjmu FO je päť kategórií príjmov, ktorými sú:

- príjmy zo závislej činnosti,
- príjem z podnikania a zo samostatne zárobkovej činnnej osoby,
- príjem z nehnuteľností,
- kapitálový príjem,
- dividendy a úroky,
- renta.

Kapitálové príjmy a príjmy z nehnuteľností sa zdaňujú proporcionálnou sadzbou dane vo výške 28 %. Ostatné druhy príjmov sú zdanené progresívnou sadzbou dane v rozpätí 14,5 % a najvyššia 48 %.

Príjem zo závislej činnosti

Príjem zo závislej činnosti predstavuje platby od zamestnávateľa ako sú mzdy, odmeny, provízie, odstupné, náhrada daní, príspevky a nepeňažné príspevky (napríklad služobné auto).

mesiacov používania automobilu.

Osobné odpočty

V Portugalsku sú osobné odpočty vo forme daňových úľav.

Daňové priznanie

Daňové priznanie má daňovník povinnosť podať do konca júna nasledujúceho po roku, na ktorý sa viažu príjmy daňovníka.

Podiel dane na osobnom príjme

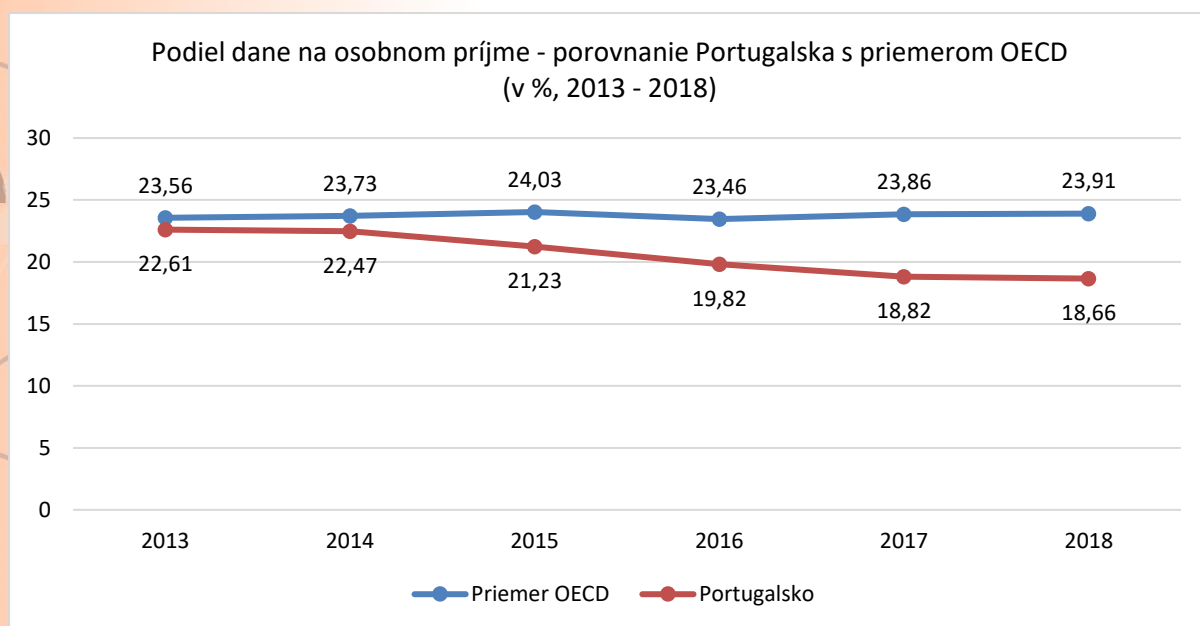
Podiel dane na osobnom príjme je definovaný ako daň z čistého príjmu (hrubý príjem znížený o povolené daňové úľavy) a kapitálové zisky FO. Tento ukazovateľ sa meria v percentách celkového zdanenia.

Tabuľka 95 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Portugalska s priemerom OECD (2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	23,56	23,73	24,03	23,46	23,86	23,91
Portugalsko (%)	22,61	22,47	21,23	19,82	18,82	18,66

Zdroj: EUROSTAT

Graf 55 Podiel dane na osobnom príjme - porovnanie Portugalsko s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)



Zdroj: OECD

Daňový klin

Daňový klin predstavuje pomer medzi výškou daní zaplatených priemerným pracovníkom a zodpovedajúcimi celkovými nákladmi práce pre zamestnávateľa. Daňový klin vykazuje mieru, v akej daň z príjmu z práce odrádza od zamestnania a meria sa v percentách nákladov práce.

Tabuľka 96 Porovnanie celkového daňového klinu v Portugalsku (v % z nákladov práce, rok 2018)

	Priemerný pracovník	Jednotlivec a pár s jedným zarábajúcim	Pár s dvomi zarábajúcimi a s deťmi
Celkový daňový klin 2018	40,7	-	35,5
Celkový daňový klin rodiny ²¹ 2018	-	29,0	-

²¹ manželský pár s jedným zarábajúcim na úrovni priemernej mzdy a dvoma deťmi

Celkový daňový klin jednotlivca ²² 2018	-	40,7	-
--	---	------	---

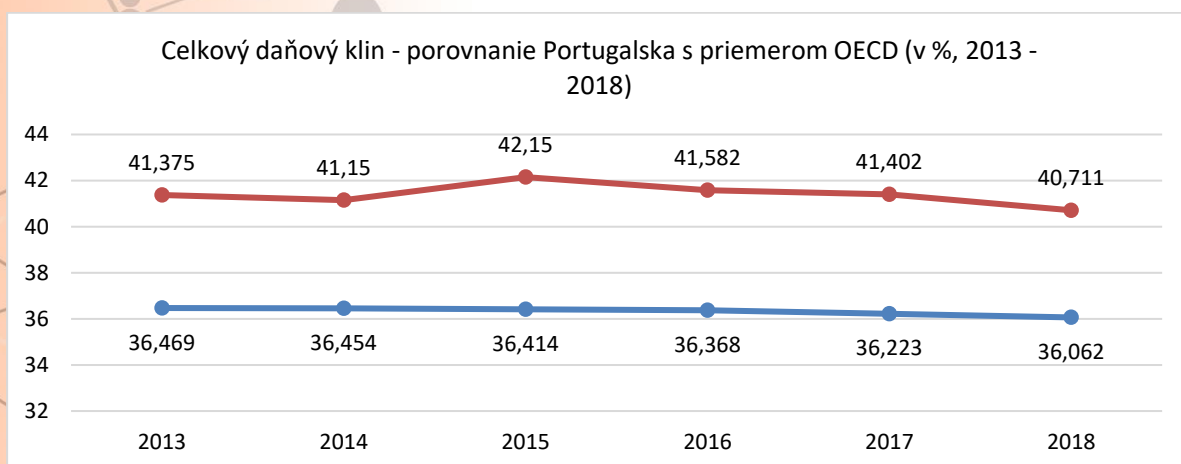
Zdroj: OECD

Tabuľka 97 Celkový daňový klin v Portugalsku (v % z nákladov práce, 2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Priemer OECD (%)	36,469	36,454	36,414	36,368	36,223	36,062
Portugalsko (%)	41,375	41,15	42,15	41,582	41,402	40,711

Zdroj: OECD

Graf 56 Celkový daňový klin - porovnanie Portugalska s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)



Zdroj: OECD

Produktivita práce a jednotkové náklady práce

Tabuľka 98 Produktivita práce na zamestnanú osobu – EU28 = 100 (2013 - 2018)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Portugalsko (%)	79,5	78,6	78	77,7	75,6	74,7

Zdroj: EUROSTAT

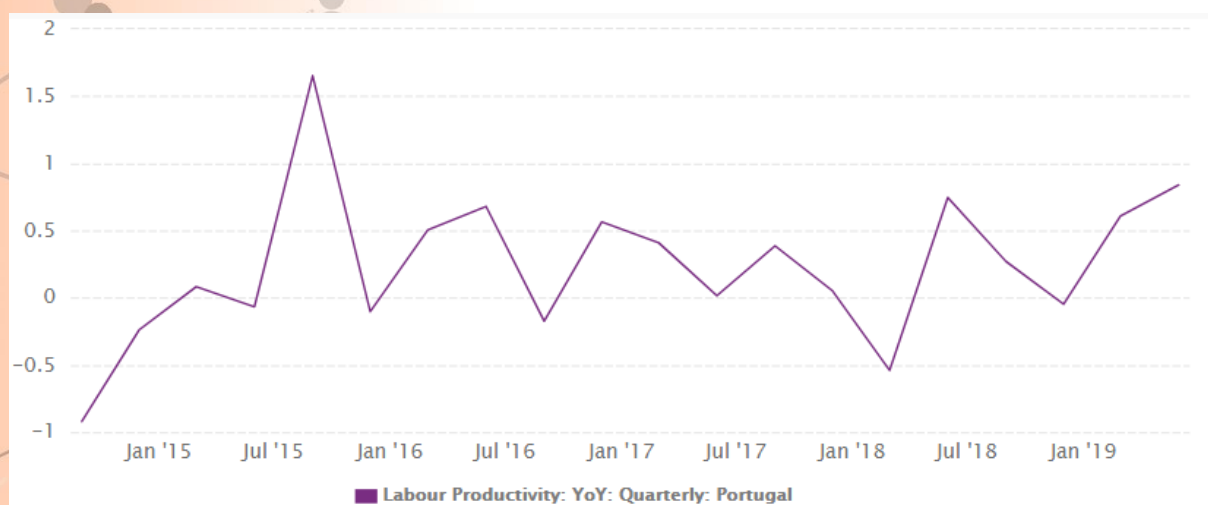
²² slobodný jednotlivec bez detí s zárobkom na úrovni priemernej mzdy

Tabuľka 99 Produktivita práce na odpracovanú hodinu - EU28 = 100 (2013 - 2018)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Portugalsko (%)	70,0	69,0	68,0	67,8	66,1	65,3

Zdroj: EUROSTAT

Graf 57 Vývoj produktivity práce v Portugalsku (január 2015 – január 2019)



Zdroj: ceicdata.com.

Tabuľka 100 Nominálne zvýšenie jednotkových nákladov práce – percentuálna zmena v porovnaní s predchádzajúcim rokom

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Portugalsko	1,5	-1,2	-0,1	0,8	2,1	2,4

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 101 Nominálne jednotkové náklady práce - ročné údaje, index (rok 2010 = 100)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Portugalsko	96,2	95,1	95	95,7	97,7	100,1

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 102 Priemerné nominálne hodinové náklady práce na zamestnanca podľa ekonomickej činnosti v EUR (2016 - 2018)

	2016	2017	2018
Celkom (Portugalsko)	13,6	14	14,2

Zdroj: ILO

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce (LCI)

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce ukazuje podiel nemzdových nákladov na celkovej cene práce (náklady práce) všetkých zamestnancov v súkromnom sektore. Z hľadiska podnikov náklady práce zahŕňajú nielen mzdy a platy zamestnancov, ale aj nemzdové náklady, najmä sociálne príspevky zo strany zamestnávateľa. Mzdové náklady zahŕňajú mzdu, variabilné zvýšenie platu, nemocenské dávky, príspevky zamestnávateľa a bonusy.

Tabuľka 103 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce – Portugalsko (2016 - 2019)

Rok	2016	2017	2018	2019
Portugalsko (%)	13,6	14,0	14,2	14,6

Zdroj: EUROSTAT

Popis odpisovej politiky

Vstupnou cenou pri odpisoch je obstarávacía cena alebo výrobná cena odpisovaného majetku. Na výpočet odpisov sa môže použiť metóda lineárneho odpisovania alebo degresívneho odpisovania. Degresívna metóda odpisovania nemôže byť aplikovaná pri odpise budov, osobných automobilov, vybavenia určeného na sociálnu starostlivosť, nábytok alebo použité aktíva. Aktíva s hodnotu nižšou ako 1 000 EUR sa môžu odpočítať od základu dane v plnej výške.

Tabuľka 104 Prehľad najčastejšie odpisovaných aktív s príslušnými odpisovými sadzbami

Typ aktíva	Odpisová sadzba (%)
Kancelárske budovy	2,00
Priemyselné budovy	5,00
Elektronické zariadenia	20,00
Počítače	33,33

Bežné nástroje a zariadenia	25,00
Motorové zariadenia a stroje	12,50
Kancelárske zariadenia	20,00
Nábytok	12,50
Softvér	33,33
Osobné motorové vozidlá	25,00

Zdroj: *taxsummaries.pwc.com*

Sadzby odpisov je možné znížiť o 50 % v ktoromkoľvek roku, v závislosti na rozhodnutí daňovníka.

Goodwill sa môže odpisovať po dobu 20 rokov. Taktiež výdavky na vedu a výskum, patenty, ochranné známky, licencie a podobné práva môžu byť amortizované.

3.1.8. RUMUNSKO

Daň z príjmov právnických osôb

Sadzba dane zo zisku je pre rumunské spoločnosti a zahraničné spoločnosti pôsobiace v Rumunsku 16 %. Rezidentské spoločnosti sú zdaňované z celosvetového príjmu, pokiaľ zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia neustanovuje inak. Spoločnosti-nerezidenti sa zdaňujú zo všetkých príjmov pochádzajúcich od rumunských daňovníkov bez ohľadu na to, či sa služby poskytujú v Rumunsku alebo v zahraničí.

Daňový režim mikropodnikov

Mikropodniky (MP) sú zdaňované v špeciálnom režime. Namiesto štandardnej dane zo zisku sa u nich aplikuje zdaňovanie tržieb.

Za mikropodnik sa považuje subjekt, ktorého maximálny príjem je vo výške 1 milión EUR na konci predchádzajúceho roka. Sadzby daní používané na daň z príjmu mikropodnikov sú:

- 1 % pre mikropodniky s jedným alebo viacerými zamestnancami,
- 3 % pre mikropodniky bez zamestnancov.

Mikropodniky si môžu uplatniť daň zo zisku, ak spĺňajú nasledujúce podmienky:

- Ich základné imanie je vo výške minimálne 45 000 rumunských leu (RON) (9 483 EUR²³),
- zamestnávajú minimálne dvoch zamestnancov.

Výpočet a platba dane pre mikropodniky sa vykonáva štvrťročne do 25. dňa mesiaca nasledujúceho po štvrťroku, za ktorý sa daň vypočítava.

Miestne dane z príjmu

Ako v mnohých krajinách EÚ, ani v Rumunsku neexistujú žiadne miestne dane z príjmu PO.

Základné vymedzenie

Rozsah

Daň z príjmu PO sa určuje za celosvetový príjem a zisky spoločností rezidentov Rumunska a zo ziskov spoločností nerezidentov pochádzajúcich z Rumunska.

Partnerstvá

Partnerstvá sa zdaňujú na úrovni partnerov. V partnerstve medzi fyzickými a právnickými osobami každý z partnerov podlieha dani z príjmu PO z podielu na zisku tohto partnera.

Zdaniteľné subjekty

Dani z príjmu PO podliehajú nasledovné subjekty:

- rezidentské spoločnosti,
- zahraničné spoločnosti podnikajúce v Rumunsku prostredníctvom stálej prevádzkarne,
- zahraničné spoločnosti, ktoré majú miesto skutočného riadenia v Rumunsku,
- zahraničné spoločnosti, ktoré získavajú príjem z transakcií alebo v súvislosti s transakciami s rumunským nehnuteľným majetkom alebo z transakcií s akciami v rumunských spoločnostiach.

²³ Priemerný ročný výmenný kurz NBS 2019, 1 EUR = 4,745 RON

Zdaniteľný príjem

Zdaniteľný zisk spoločnosti sa vypočíta ako rozdiel medzi príjmami dosiahnutými z akéhokoľvek zdroja a výdavkami vynaloženými na získanie zdaniteľného príjmu počas daňového roka, ktorý je upravený odpočítaním nezdaniteľného príjmu a pripočítaním daňovo neuznatelných výdavkov. Od 1. júla 2013 sa povoľuje konsolidácia výnosov a výdavkov týkajúcich sa stálych prevádzkarní tej istej zahraničnej PO v Rumunsku.

Najdôležitejšie druhy nezdaniteľných príjmov podľa rumunského daňového zákonníka sú:

- dividendy od inej rumunskej spoločnosti,
- dividendy od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte EÚ pod podmienkou, že rumunská spoločnosť vlastnila najmenej 10 % akcií,
- príjmy z vrátenia alebo zrušenia rezerv/výdavkov,.
- príjem zo zrušenia rezervy,
- nezdaniteľný príjem výslovne stanovený v dohodách a memorandách,

Daň z príjmu PO sa zakladá výlučne na účtoch zostavených v rámci podvojného účtovníctva; pre subjekty podliehajúce dani z príjmu PO nie je prípustné jednoduché účtovníctvo.

Príjmy z kapitálového majetku

Kapitálové zisky nadobudnuté spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi Rumunska, sú zahrnuté do riadneho zisku a zdaňované 16 % sadzbou dane z príjmu PO.

Odpočty výdavkov

Pri posudzovaní odpočítateľnosti výdavkov, existujú tri kategórie: úplne odpočítateľné výdavky, výdavky s obmedzenou odpočítateľnosťou a úplne neodpočítateľné výdavky.

Výdavky s obmedzenou odpočítateľnosťou zahŕňajú:

- úrokové a kurzové straty,
- účtovanie odpisov majetku (obmedzené na daňové účely);
- náklady na reprezentáciu sú odpočítateľné do výšky 2 % účtovného zisku, upraveného o daň z príjmu PO,

- náklady na sociálne zabezpečenie,
- náklady na motorové služobné vozidlá.

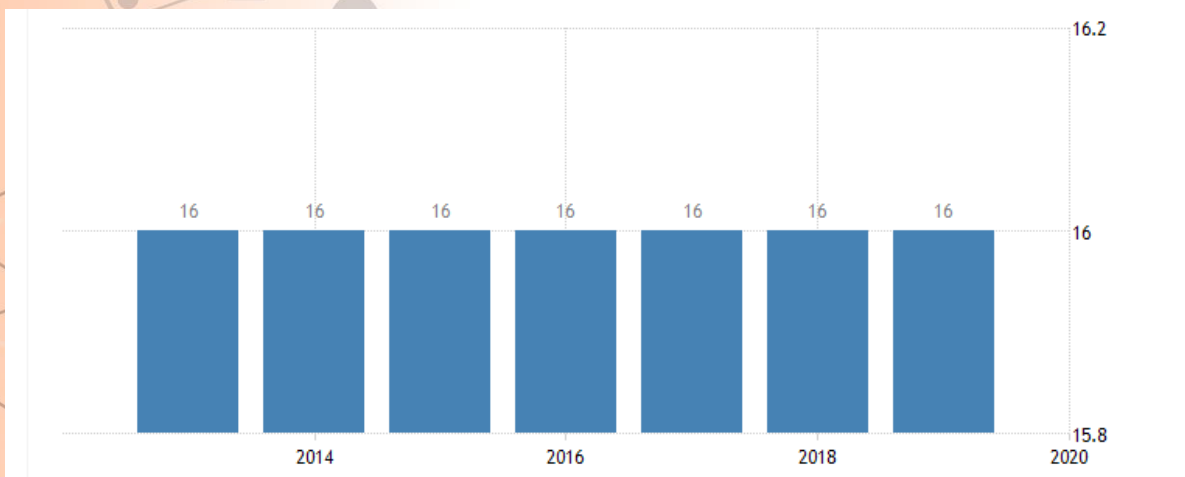
Pri výpočte zdaniteľného príjmu sa nedajú odpočítavať tieto výdavky:

- náklady na rumunskú zrážkovú daň znášané v mene nerezidentov,
- úroky, ponuky a penále,
- sponzorstvá a štipendiá,

Sadzby dane z príjmu PO

Sadzba dane z príjmu PO v Rumunsku je 16 %.

Graf 58 Vývoj sadzieb dane z príjmu PO v Rumunsku (2013 - 2019)



Zdroj: *tradingeconomics.com*

Dividendy, úroky a licenčné poplatky

Výplaty dividend rumunskou spoločnosťou inej rumunskej spoločnosti podliehajú zrážkovej dani vo výške 5 %. Domáce dividendy sú však oslobodené od zrážkovej dane, ak príjemca vlastní 10 % alebo viac z akcií spoločnosti, ktorá dividendy vypláca, počas nepretržitého obdobia najmenej jedného roka pred dátumom výplaty.

Dividendy vyplácané rumunskou spoločnosťou alebo spoločnosťou, ktorá má ústredie v Rumunsku, spoločnosti alebo stálej prevádzkarni spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte EÚ, sú oslobodené od dane, ak spoločnosť-nerezident, ktorá dividendy prijíma:

- má jednu z právnych foriem uvedených v smernici o materských a dcérskych spoločnostiach,
- je povinná platiť daň ekvivalentnú k dani z príjmu PO a
- vlastnila minimálne 10 % akcií rumunskej spoločnosti počas nepretržitého obdobia najmenej dvoch rokov pred dátumom platby.

Zdaňovanie skupín

Skupiny nie sú v Rumunsku uznané na daňové účely a preto musia členovia skupiny predložiť individuálne daňové priznanie. Straty, ktoré utrpia niektorí z členov skupiny sa nemôžu započítať voči ziskom dosiahnutým inými členmi skupiny.

Daňové stimuly

Zrýchlené odpisy

Na podporu investícií sa stroje a zariadenia, počítače aj patenty môžu odpisovať pomocou zrýchlenej odpisovej metódy, podľa ktorej možno odpočítať 50 % z ich hodnoty v prvom roku ich zaradenia do majetku.

Výskum a vývoj

Osobitné daňové stimuly sa poskytujú na výdavky spojené s výskumnými a vývojovými činnosťami. Daňové stimuly sa udeľujú na výskumné a vývojové činnosti, ktoré sa vykonávajú na účely dosiahnutia výsledkov výskumu, ktoré môže daňovník využiť. Tieto činnosti sa môžu vykonávať v Rumunsku, ako aj v členských štátoch Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru.

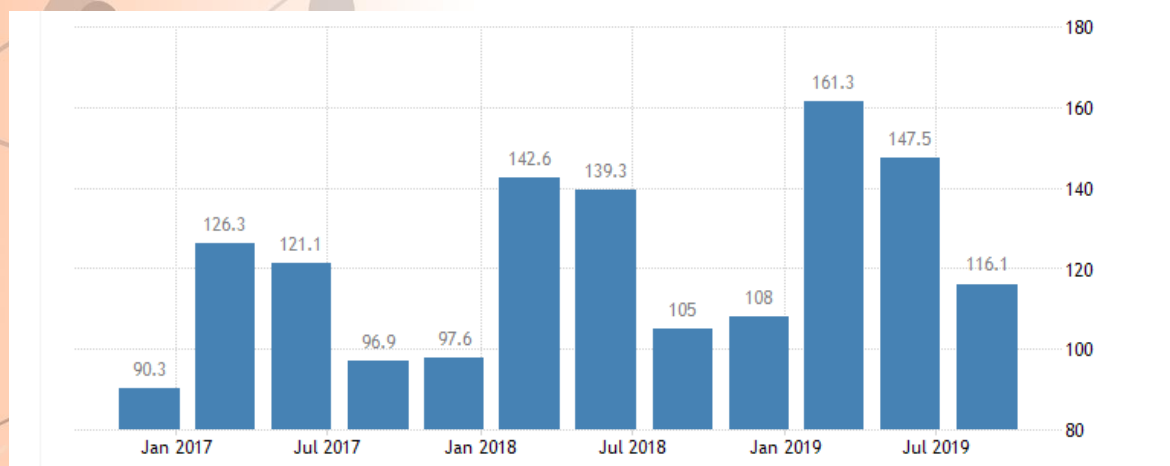
Oslobodenie od dane za reinvestovaný zisk

Zisky investované do nových technologických zariadení použitých na účely vykonávania podnikateľskej činnosti, sú oslobodené od dane z príjmu PO. Aby bolo možné využiť tento stimul, musí daňový poplatník používať položky uvedené vyššie na obchodné účely počas viac ako polovice svojej životnosti, ale nie dlhšie ako päť rokov. Ak sa uvedené položky používajú počas menej ako polovice ich životnosti, prepočítava sa daň z príjmu PO. Technologické zariadenie, na ktoré sa vzťahuje tento daňový stimul, sa nemôže odpisovať pomocou zrýchlenej metódy.

Celkové náklady práce a ich štruktúra

Mzdové náklady v Rumunsku klesli v treťom štvrťroku 2019 na 116,10 indexových bodov zo 147,50 indexových bodov v druhom štvrťroku 2019. Mzdové náklady v Rumunsku boli v rokoch 1995 až 2019 v priemere 69,23 indexových bodov. Historické maximum 161,30 indexových bodov dosiahli v prvý štvrťrok 2019 a rekordné minimum 2,30 indexových bodov v treťom štvrťroku 1995.

Graf 59 Náklady práce v Rumunsku (január 2017 – júl 2019)



Zdroj: *tradingeconomics.com*, EUROSTAT

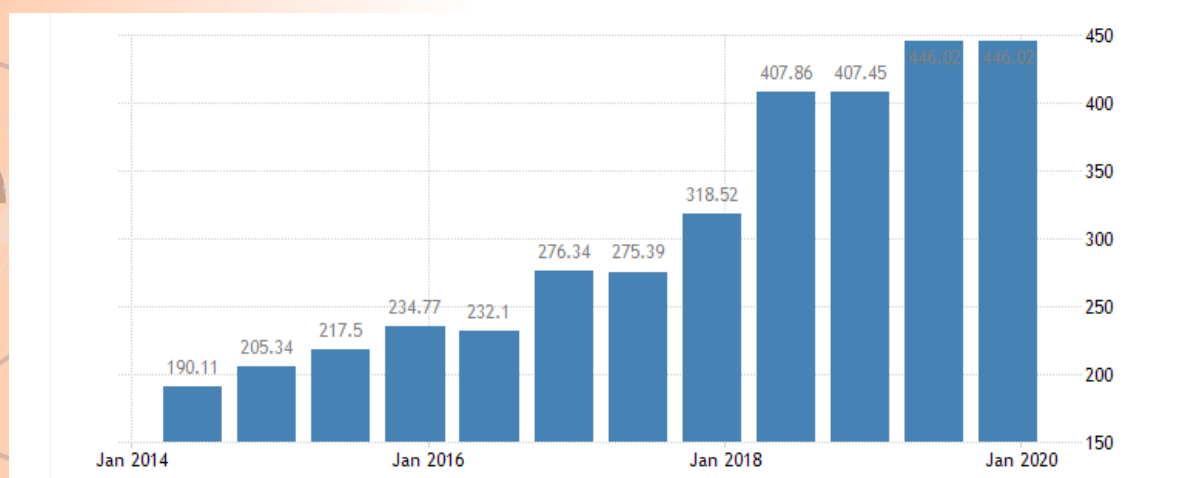
Tabuľka 105 Priemerná čistá mzda v Rumunsku (2018)

Hrubá mzda (2018)	Čistá mzda	Výška dane	Čistá mzda (2017)	% zmena medziročne
787 EUR	565 EUR	28,21 %	515 EUR	8,85 %

Zdroj: *reinisfischer.com*

Minimálna mzda v Rumunsku bola v roku 2019 446,02 EUR/mesiac. Priemerná minimálna mzda v Rumunsku bola v rokoch 1999 až 2019 v priemere 158,35 EUR/mesiac. V druhom štvrťroku 2019 dosiahla historicky najvyššiu hodnotu 446,02 EUR/mesiac a rekordnú najnižšiu hodnotu 24,53 EUR/mesiac v druhom štvrťroku 2000.

Graf 60 Vývoj minimálnej hrubej mesačnej mzdy v Rumunsku (január 2014 – január 2020)



Zdroj: *tradingeconomics.com*, EUROSTAT

Vedľajšie náklady práce

Percentuálne podiely sociálneho príspevku platené zamestnávateľmi a zamestnancami z príjmu zo mzdy sa vzťahujú na určitú výpočtovú základňu. Sadzby príspevkov môžu byť upravené zákonom o štátnom rozpočte na sociálne zabezpečenie, zákonom o štátnom rozpočte alebo akýmikoľvek zmenami a doplneniami vykonanými priamo vo fiškálnom zákone.

Sadzby príspevkov sú stanovené takto:

Príspevky zamestnancov:

- príspevok na sociálne zabezpečenie: 25 %,
- príspevok do zdravotného fondu: 10 %.

Mesačný vymeriavací základ je hrubý príjem pochádzajúci zo závislej činnosti.

Príspevky zamestnávateľov:

- príspevok na sociálne zabezpečenie: 4 % na osobitné pracovné podmienky alebo 8 % na špeciálne pracovné podmienky;
- príspevok na poisteníu práce: 2,25 %.

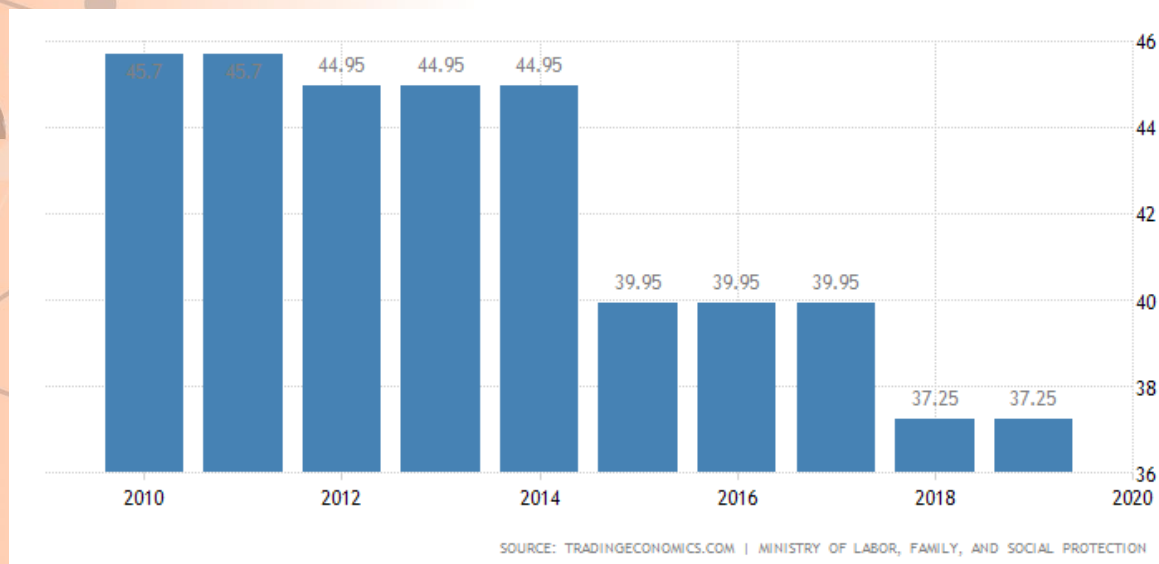
Od 1. januára 2018 je zodpovednosť za sociálne príspevky takmer úplne prevedená zo zamestnávateľa na zamestnanca. Okrem toho bolo odstránených niekoľko príspevkov, ako je uvedené v tabuľke.

Tabuľka 106 Odvodové zaťaženie v Rumunsku

Príspevok	Platené zamestnávateľom (%)	Platené zamestnancom (%)
Dôchodkové poistenie (normálne pracovné podmienky)	-	25
Dôchodkové poistenie (špeciálne pracovné podmienky)	-	4
Dôchodkové poistenie (ťažké pracovné podmienky)	-	8
Zdravotné poistenie	-	10
Poistenie v nezamestnanosti	-	-
Príspevok k nemocenskej dovolenke a odškodnenie	-	-
Pracovné úrazy a poistenie pre prípad choroby z povolania	-	-
Garančný fond miezd zamestnancov	-	-
Príspevok k práci	2,25	-

Príspevok na poistenie práce je platený zamestnávateľom (2,25 %). Príspevok je určený na financovanie dávok sociálneho zabezpečenia takto: náhrady v nezamestnanosti (20 %), náhrady za zdravotnú dovolenku (40 %), náhrady vyplácané zamestnancom v dôsledku pracovného úrazu alebo choroby z povolania (5 %) a dodávky na garančný fond pre zamestnanecké dlhy (15 %). Rozdiel 20 % predstavuje príjem zo štátneho rozpočtu, ktorý je smerovaný na osobitný účet.

Tabuľka 107 Náklady sociálneho zabezpečenia v Rumunsku



Zdroj: *Tradingeconomics.com*

Náklady na odvodové zaťaženia v Rumunsku za posledných 10 rokov majú klesajúcu tendenciu – znížili sa o 8 p.b.

Daň z príjmov fyzických osôb a celkový daňový klin

Rumunskí občania s trvalým pobytom v Rumunsku sú považovaní za rumunských daňových rezidentov a zdaňuje sa ich príjem z Rumunska a zo zahraničia (celosvetový príjem).

Rumunskí občania s trvalým pobytom v Rumunsku, ktorí preukazujú štatút daňového rezidenta v štáte, ktorý nemá zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia s Rumunskom, naďalej podliehajú zdaneniu v Rumunsku.

Rumunskí občania, ktorí nemajú trvalý pobyt v Rumunsku, a cudzinci bez ohľadu na bydlisko, sa v Rumunsku zdaňujú iba z príjmu pochádzajúceho z Rumunska.

V Rumunsku neexistuje spoločné zdaňovanie manželov. Každá osoba je subjektom dane z príjmu osobitne, bez ohľadu na jej rodinný stav.

Sadzba dane z príjmu FO

V Rumunsku je rovná sadzba dane z príjmu FO vo výške 10 %. Miestne dane z príjmu FO sa neaplikujú.

Zdaniteľný príjem

Zdaniteľný príjem zo zamestnania pozostáva z platov a miezd a väčšiny ostatných foriem odmien alebo dávok spojených so zamestnaním. Plat je definovaný ako príjem v hotovosti a/alebo v naturáliách, ktorý poberajú jednotlivci na základe pracovných zmlúv.

Medzi ďalšie druhy odmien patrí odmena vyplácaná na základe nesúťažných doložiek a výhod, ako sú stravné lístky, darčkové poukazy, poukážky na starostlivosť o deti, dovolenkové poukazy, sumy predstavujúce kompenzačné platby a súkromné použitie služobných automobilov a telefóny. Odmeny riadiacich pracovníkov a manažérov sa považujú za príjem zo zamestnania.

Daň z príjmu sa vzťahuje na tieto príjmy:

- príjem zo závislej činnosti (zamestnanie),
- príjmy z dôchodkov,
- príjmy z nezávislých služieb vrátane príjmov z nezávislých činností a slobodných povolání,
- príjmy z práv duševného vlastníctva,
- príjmy z obchodných činností,
- príjmy z prenájmu,
- príjmy z poľnohospodárskych činností,
- príjmy z lesníctva a rybolovu od 1. februára 2013,
- príjem z výhier a hazardných hier,
- výnosy z investícií,
- príjmy z obchodovania s pôdou.

Hlavné kategórie príjmov a ziskov oslobodených od dane sú:

- príspevky a dávky vyplácané zo štátnych fondov sociálneho zabezpečenia,
- platy a dôchodky vyplácané jednotlivcom s ťažkým zdravotným postihnutím,
- vzdelávacie granty pre osoby, ktoré sa zúčastňujú uznaného štúdia,
- sponzorstvo a dary,

Jednotliví daňovníci môžu od prípadu k prípadu smerovať 2 % alebo 3,5 % svojej ročnej dane z príjmu na charitatívne účely.

Daňový klin

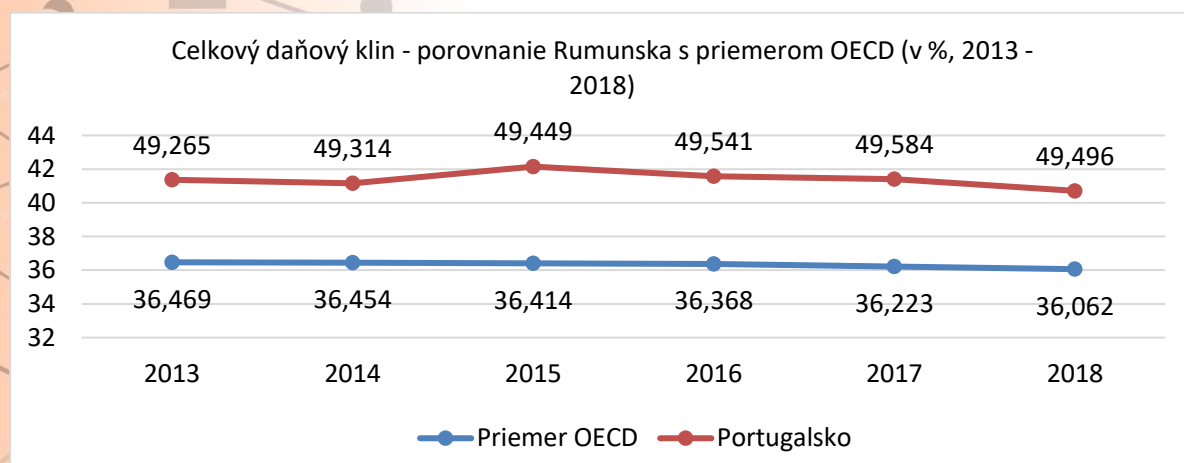
Daňový klin predstavuje pomer medzi výškou daní zaplatených priemerným pracovníkom a zodpovedajúcimi celkovými nákladmi práce pre zamestnávateľa. Daňový klin vykazuje mieru, v akej daň z príjmu z práce odrádza od zamestnania a meria sa v percentách nákladov práce.

Tabuľka 108 Podiel daňového klinu na nákladoch práce v Rumunsku (v % z nákladov práce, 2013 - 2018)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Rumunsko (%)	49,265	49,314	49,449	49,541	49,584	49,496

Zdroj: EUROSTAT

Graf 61 Celkový daňový klin - porovnanie Rumunska s priemerom OECD (v %, 2013 - 2018)



Zdroj: OECD

Produktivita práce a jednotkové náklady práce

Tabuľka 109 Produktivita práce na zamestnanú osobu – EU28 = 100 (2013 - 2018)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Rumunsko (%)	55,9	56,4	58,4	63	66	68,7

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 110 Produktivita práce na odpracovanú hodinu - EU28 = 100 (2013 - 2018)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Rumunsko (%)	50,8	51,7	53,6	57,2	60,5	62,8

Zdroj: EUROSTAT

Graf 62 Vývoj produktivity práce v Rumunsku (január 2015 – január 2019)



Zdroj: ceicdata.com

Tabuľka 111 Nominálne zvýšenie jednotkových nákladov práce – percentuálna zmena v porovnaní s predchádzajúcim rokom

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Rumunsko	-0,3	4,2	-3,1	8,5	9,8	8,8

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 112 Nominálne jednotkové náklady práce - ročné údaje, index (rok 2010 = 100)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Rumunsko	95,3	99,3	96,2	104,4	114,6	124,7

Zdroj: EUROSTAT

Tabuľka 113 Priemerné nominálne hodinové náklady práce na zamestnanca podľa ekonomickej činnosti (v EUR) (2016 - 2018)

	2016	2017	2018
Rumunsko	5,08	5,92	6,55

Zdroj: ILO

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce (LCI)

Index podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce ukazuje podiel nemzdových nákladov na celkovej cene práce (náklady práce) všetkých zamestnancov v súkromnom sektore. Z hľadiska podnikov náklady práce zahŕňajú nielen mzdy a platy zamestnancov, ale aj nemzdové náklady, najmä sociálne príspevky zo strany zamestnávateľa. Mzdové náklady zahŕňajú mzdu, variabilné zvýšenie platu, nemocenské dávky, príspevky zamestnávateľa a bonusy.

Tabuľka 114 Podiel nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce - Rumunsko (2016 - 2019)

Rok	2016	2017	2018	2019
Rumunsko (%)	5,3	6,2	7,0	7,7

Zdroj: EUROSTAT

Popis odpisovej politiky

Odpisy dlhodobého majetku na daňové účely sú založené na fiškálnej hodnote aktíva a jeho odhadovanej životnosti. Fiškálna hodnota je obstarávacía hodnota majetku alebo výrobné náklady majetku. Používajú sa tri metódy odpisovania:

- metóda rovnomerného odpisovania
- metóda zrýchleného odpisovania
- metóda znižovania zostatku.

Rumunské právo rozlišuje medzi daňovými a účtovnými odpismi. Daňové odpisy sa týkajú výdavkov odpočítateľných zo základu dane, zatiaľ čo účtovné odpisy sa považujú za neodpočítateľné náklady. Daňovníci účtujú oddelene výpočty daňových a účtovných odpisov..

Od 1. februára 2013 je odpisovanie osobných vozidiel s maximálne deviatimi sedadlami obmedzené na 1 500 RON (316 EUR)/mesiac pre každé vozidlo. Odpisy automobilov sú plne odpočítateľné len pre tieto použitia vozidiel:

- výlučne na ochranné a kuriérske služby,
- používané predajnými a nákupnými spoločnosťami,
- na platenú osobnú dopravu,
- prenajaté tretím stranám na základe zmlúv o operatívnom lízingu.

Stroje, zariadenia, technické vybavenie, počítače a periférne zariadenia sa môžu odpisovať použitím ľubovoľnej z vyššie uvedených metód odpisovania.

Pre ostatné fixné aktíva sa môže použiť iba metóda rovnomerného odpisovania alebo metóda znižovania zostatku. Na odpisovanie budov sa používa metóda rovnomerného odpisovania.

Pri metóde znižovania zostatku sa rovnomerná sadzba vynásobí číslom medzi 1,5 až 2,5, aby sa dospelo k zníženiu zostatkovej sadzby. Pri metóde zrýchleného odpisovania sa odpíše až 50 % nákladov počas prvého roka a pre zvyšok použije metóda rovnomerného odpisovania.

Majetok sa zvyčajne odpisuje rovnomerne. Na určenie daňového odpisovania sa však môžu použiť zrýchlené alebo degresívne metódy odpisovania, zatiaľ čo metóda účtovného odpisovania sa môže líšiť.

Životnosť aktív pre daňové účely je uvedená v Oficiálnom zozname fixných aktív uverejnenom na základe rozhodnutia vlády. Rozsahy sú stanovené pre triedy dlhodobého majetku, z ktorých si daňovníci môžu zvoliť životnosť (napr. kancelárske a bytové budovy: 40 až 60 rokov, obchodné budovy: 32 až 48 rokov, zariadenia a vybavenie: 9 až 15 rokov, automobily: 4 až 6 rokov).

Goodwill, pôda

Goodwill, podobne ako pôda, nie je v Rumunsku možné odpisovať.

Náklady na start-upy

Podľa účtovných pravidiel sa počiatočné náklady môžu kapitalizovať a odpisovať najviac počas obdobia piatich rokov.

3.1.9. ZHRNUTIE DAŇOVO-ODVODOVÉHO ZAŤAŽENIA PRÁCE VO VYBRANÝCH KRAJINÁCH EÚ

Oblasť hodinových nákladov práce

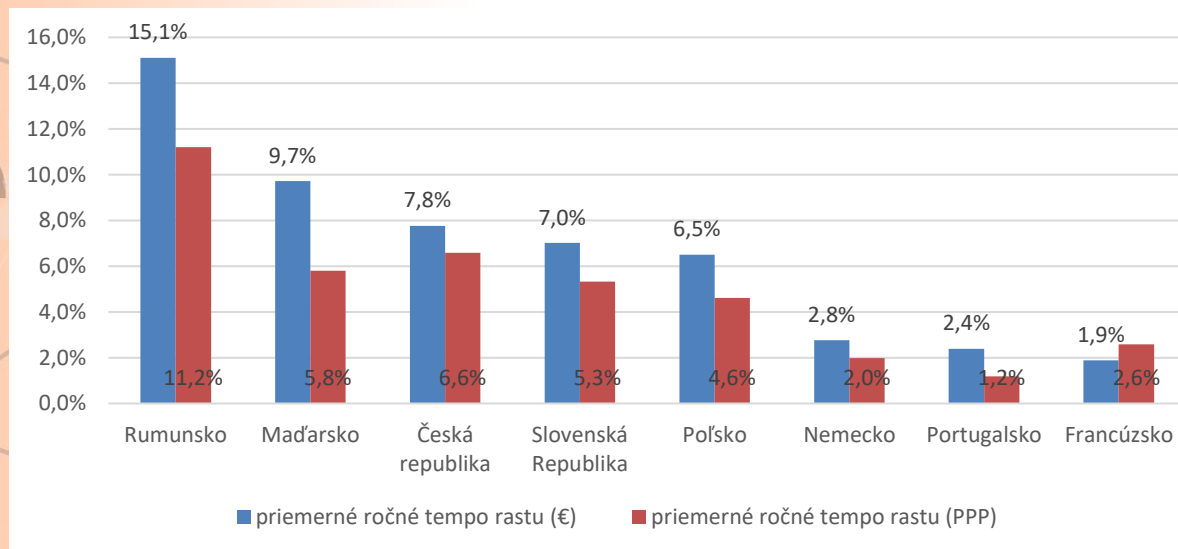
Rast celkových nákladov práce je logickým predpokladom dobiehania západných ekonomík. V prípade obdobia rokov 2016 – 2019 možno zreteľne identifikovať práve prebiehajúci konvergenčný proces v tejto oblasti, keď Rumunsko ako krajina s najnižšími hodinovými nákladmi práce zaznamenalo zároveň ich najvyšší priemerný ročný rast. Naopak rozvinuté ekonomiky ako Nemecko, Francúzsko a Portugalsko zaznamenali výrazne nižšie tempo rastu hodinových nákladov. Z dôvodu, že viaceré krajiny v analýze používajú vlastné meny, vyjadrenie iba v EUR by nebolo správne, kvôli fluktuáciám vo výmennom kurze. Pre ešte vyššiu výpovednú hodnotu boli údaje o hodinových nákladoch práce vyjadrené v parite kúpnej sily (PPP), ktorá umožňuje medzinárodné porovnanie s ohľadom na rozdielne cenové hladiny v krajinách. Práve vyjadrenie tempa rastu v lokálnej mene a PPP poukazuje na rozdielne chápanie rastu hodinových nákladov v Maďarsku. Fluktuácia výmenného kurzu a vývoj cenovej hladiny tak dodatočne navyšujú tempo rastu, ktoré bolo badateľne nižšie ako pri vyjadrení v eurách. Vývoj Slovenska, ktoré používa Euro ako svoju menu, tento efekt nepociťuje a dosahuje podobné úrovne rastu hodinových nákladov ako pri zostávajúcich krajinách V4 - Graf 63.

Tabuľka 115 Porovnanie priemerných nominálnych hodinových nákladov práce (EUR)

	2016	2017	2018	2019
Česká republika	10,3	11,4	12,6	13,5
Francúzsko	34,6	35,0	35,9	36,6
Maďarsko	7,8	8,7	9,2	9,9
Nemecko	32,8	33,8	34,6	35,6
Rumunsko	5,3	6,2	7,0	7,7
Poľsko	8,7	9,5	10,1	10,7
Portugalsko	13,6	14,0	14,2	14,6
Slovenská republika	10,2	10,9	11,6	12,5

Zdroj: Eurostat, vlastné výpočty a spracovanie

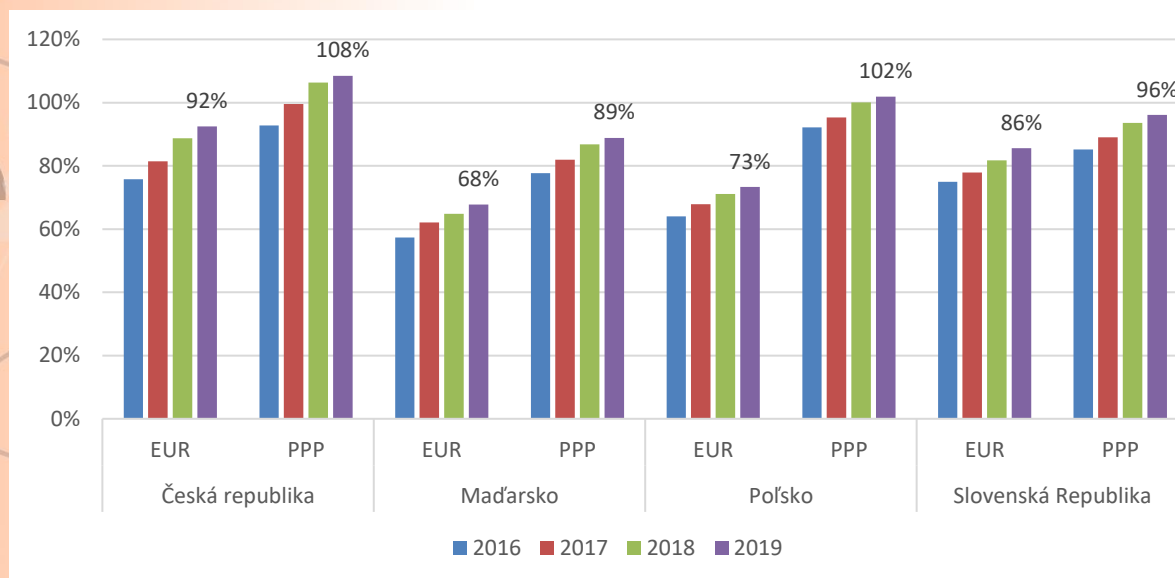
Graf 63 Priemerné ročné tempo rastu nominálnych hodinových nákladov (z EUR, upravené v PPP)



Zdroj: Eurostat, vlastné výpočty a spracovanie

Obzvlášť zaujímavým pre vývoj nákladovej konkurencieschopnosti je porovnanie krajín V4 s Portugalskom, ktoré začínajú krajiny pri raste hodinových nákladov dobiehať. Pri vyjadrení v eurách je vidno, že najbližšie k úrovni hodinových nákladov Portugalska je ČR nasledovaná SR. Poľsko aj Maďarsko za týmito krajinami zaostávajú, čo im stále poskytuje tzv. konvergenčný vankúš, kde existuje priestor na rast hodinových nákladov práce bez získania priameho konkurenta v podobe Portugalska. Ak však upravíme hodnoty hodinových nákladov o rozdielne cenové hladiny, prichádzame k zisteniu, že už dve zo štyroch krajín V4 prekonalí úroveň hodinových nákladov v Portugalsku. Teda náklady vynaložené v týchto krajinách majú väčšiu reálnu kúpnu silu, ako je tomu v prípade Portugalska. Slovensko sa nachádza tesne pod jeho úrovňou, avšak s predpokladom jeho skorého dobehnutia. Možno tak konštatovať, že konkurenčné prostredie v oblasti hodinových nákladov sa začína objektívne vyostrovať. Na jednej strane SR nekonkuruje v nákladoch práce len svojim susedským krajinám, ale novej konkurencii musí čeliť aj z krajín ako je Portugalsko, ku ktorým sa jej podarilo skonvergovať. Na druhej strane ešte stále vo vývoji nákladov práce zaostáva Rumunsko, ktorému síce rastú náklady, ale rozdiel je zatiaľ veľký. To vytvára ešte väčší tlak na zachovanie si nákladovej konkurencieschopnosti aj pre SR.

Graf 64 Podiel krajín V4 na nominálnych hodinových nákladoch Portugalska (z EUR, upravené o PPP)



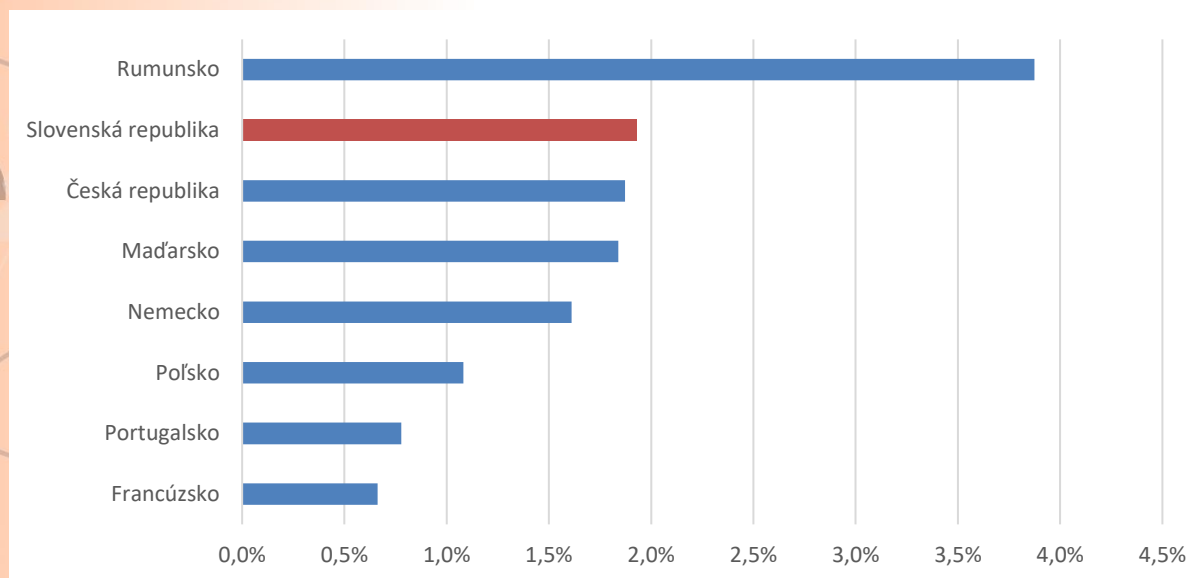
Zdroj: Eurostat, vlastné výpočty a spracovanie

Oblasť jednotkových nákladov práce

Oblasť jednotkových nákladov práce je podobným ukazovateľom už spomínaných hodinových nákladov práce, ale záber skúmaných zmien sa nezameriava iba na náklady práce, ale zohľadňuje aj vývoj produktivity práce. Jednotkové náklady práce priamo prepojujú oblasti produktivity a náklady na pracovnú silu, ktoré sa používajú pri výrobe výstupu. Zvýšenie jednotkových nákladov práce v ekonomike predstavuje zvýšenú odmenu za príspevok pracujúcich k produkcii. Zvýšenie nákladov práce o vyššiu úroveň akú dosiahol rast produktivity práce však môže byť hrozbou pre nákladovú konkurencieschopnosť hospodárstva, ak ostatné náklady nie sú upravené o kompenzáciu.

Z Grafu 65 vyplýva podobný obraz ako sme mohli sledovať už pri hodinových nákladoch práce. Najvyššie úrovne priemerného ročného rastu dosahuje Rumunsko, nasledované krajinami V4 (s výnimkou Poľska). Rozvinuté západné ekonomiky ako Francúzsko a Portugalsko dosiahli najnižšie tempá rastu JNP.

Graf 65 Priemerné ročné tempo rastu jednotkových nákladov práce (v EUR)



Zdroj: Eurostat, vlastné výpočty a spracovanie

Na druhej strane, z údajov v Tabuľke 116 vyplýva, že tempo rastu JNP sa nevyvíjalo rovnomerne (ako by napovedalo vyjadrenie v priemernom ročnom tempe rastu), ale JNP zrýchlili dynamiku rastu najmä v období od roku 2015. Zásadný nárast týchto nákladov je tak výsledkom krátkodobého, ale o to dynamickejšieho rastu v poslednom období.

Tabuľka 116 Porovnanie medziročných zmien jednotkových nákladov práce (%)

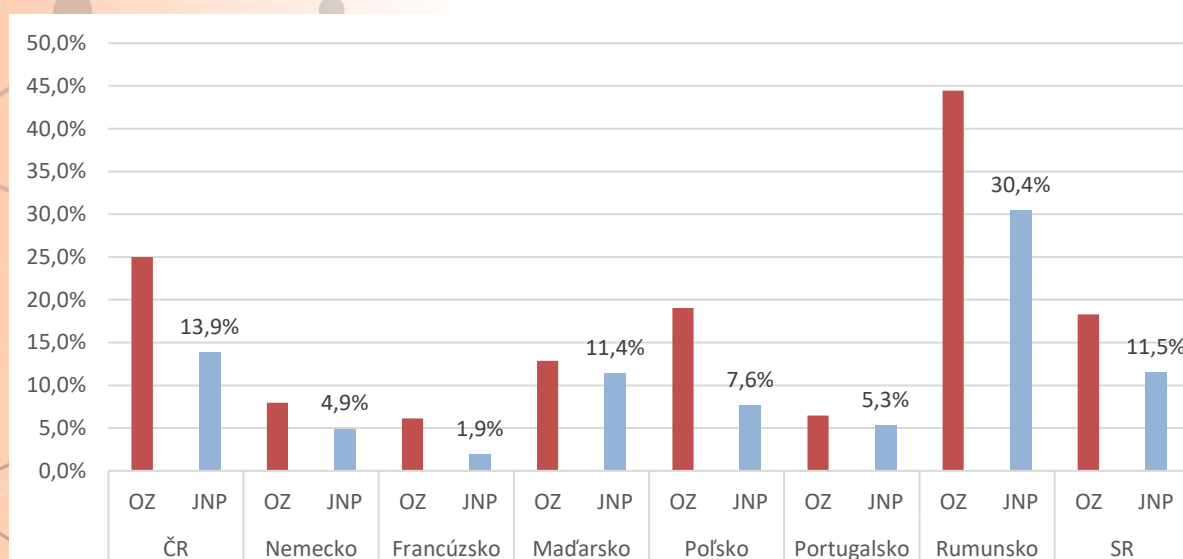
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Česká republika	0,50	0,40	-0,80	3,10	3,60	6,50
Francúzsko	1,38	0,72	0,24	0,78	0,49	1,03
Maďarsko	-0,30	1,00	0,40	4,00	4,50	3,40
Nemecko	2,30	1,50	2,00	1,30	1,50	2,70
Poľsko	0,28	0,53	-0,53	2,43	2,10	2,82
Portugalsko	1,50	-1,20	-0,10	0,80	2,10	2,40
Rumunsko	-0,30	4,20	-3,10	8,50	9,80	8,80
Slovenská republika	1,10	0,70	0,90	2,50	4,50	3,90

Zdroj: Eurostat, vlastné výpočty a spracovanie

Rovnako dôležitým je aj konštatovanie, že napriek tomu že JNP v posledných rokoch badateľne rástli, príčinu tohto rastu možno hľadať v absentujúcom raste produktivity práce. Nárast JNP je v každej z analyzovaných krajín len mierne nižší ako je celkový nominálny rast odmien zamestnancov, čo práve

potvrďuje vplyv faktora absentujúceho rastu produktivity práce. V dlhodobom horizonte je rast nominálnych mzdových nákladov prirodzeným (a aj žiaducim) faktorom vývoja konvergence hospodárstva k iným ekonomikám. Problematicky možno vnímať nevyvážený rast mzdových nákladov, ktorý nie je vyvážený primeraným tempom rastu produktivity práce.

Graf 66 Nárast nominálnych miezd a jednotkových nákladov práce medzi rokmi 2015 a 2019 (odmeny zamestnancov a JNP)



Zdroj: Eurostat, vlastné výpočty a spracovanie

Oblasť daní a odvodov

Daňový klin predstavuje rozdiel medzi celkovými nákladmi práce zamestnávateľa a čistou mzdou zamestnanca vyjadrený v % z nákladov práce. Čím je tento ukazovateľ vyšší, tým väčšiu proporciu z celkových nákladov práce si nárokuje štát. Výška daňového klinu tak zásadne ovplyvňuje nielen motiváciu pracovať pre zamestnancov, ale aj nákladovosť verejného sektoru pri zabezpečovaní verejných služieb.

Slovensko sa v tejto oblasti radí medzi krajiny s nižším daňovým klinom, aj keď vývojové tendencie tento obraz mierne zhoršujú. Na jednej strane malo nižší daňový klin ako Slovensko iba Poľsko, čo sa dá vnímať pozitívne hlavne v oblasti motivácie zamestnancov pracovať (vyššie hodnoty sa spájajú s odrazovacím efektom). Avšak v priebehu rokov 2013 – 2018 sa pod úroveň Slovenska prepracovalo Portugalsko, ktoré je (ako už bolo uvedené) jedným z ostrých konkurentov Slovenskej priemyselnej výroby. Teda zatiaľ čo v priebehu týchto rokov Slovensko v oblasti daňového klinu rástlo, Portugalsko

zaznamenalo mierny pokles. Ešte významnejší pokles zaznamenalo Maďarsko, ktoré dokázalo počítačnú úroveň z roku 2013 znížiť až o 4 percentuálne body. S veľkým rozdielom dosahuje najnižší daňový klin Poľsko, ktoré si úroveň 35 % udržiava dlhodobo.

Tabuľka 117 Porovnanie vývoja daňového klinu v rokoch 2013-2018 (%)

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Česká republika	42,441	42,614	42,800	43,006	43,370	43,746
Francúzsko	48,814	48,387	48,412	48,045	47,597	47,633
Maďarsko	49,027	49,027	49,027	48,249	46,154	45,041
Nemecko	49,265	49,314	49,449	49,541	49,584	49,496
Poľsko	35,570	35,675	35,729	35,579	35,660	35,751
Portugalsko	41,375	41,150	42,150	41,582	41,402	40,711
Rumunsko	49,365	49,314	49,449	49,541	49,584	49,496
Slovenská republika	41,130	41,250	41,370	41,520	41,690	41,810

Zdroj: Eurostat, vlastné výpočty a spracovanie

Daň z príjmov právnických osôb

Je u všetkých krajín uplatňovaný proporcionálny systém výpočtu dane z príjmov právnických osôb (DzP PO), iba v prípade Francúzska sa uplatňuje progresívna sadzba, ktorá závisí od výšky zisku. Zároveň, vo viacerých krajinách platia právnické osoby okrem samotnej sadzby aj rôzne príspevky alebo prirážky, ktoré rovnako vstupujú do veľkosti daňového zaťaženia príjmov PO.

DzP PO na Slovensku sa vyznačuje relatívnou jednoduchosťou nastavenia systému, keď do roku 2019 platila pre všetky subjekty jednotná proporcionálna sadzba 21 %. Od roku 2020 sa zaviedla znížená sadzba pre niektoré subjekty, ktoré dosahujú nižší ročný obrat. Takéto nastavenie tak predstavovalo obmedzený priestor pre optimalizáciu daní cez ovplyvňovanie sadzby DzP PO. Podobný systém ako SR malo aj Rumunsko, ČR a Poľsko – všetky krajiny však majú nižšiu sadzbu DzP PO. Lídrom v oblasti nízkeho zaťaženia príjmov PO je od roku 2017 jednoznačne Maďarsko, ktoré má nastavenú jednotnú proporcionálnu sadzbu DzP PO na úrovni 9 % a miestnu daň, ktorá má výšku maximálne 2 %. Zreteľne tu vidieť snahu tvorcov hospodárskej politiky vytvárať prostredie pre zachovávanie si konkurencieschopnosti na medzinárodných trhoch formou nízkeho daňového zaťaženia príjmov PO.

Naopak západné rozvinuté ekonomiky sa vyznačujú prepracovanejším (ale aj komplikovanejším a viac zaťažujúcim) systémom zdaňovania príjmov PO, keď okrem samotnej sadzby dane platia PO aj príspevky alebo prirážky, ktoré sa často odvíjajú od výšky zisku. Najštruktúrovanejší je tento systém

v Portugalsku, ktoré okrem klasickej proporčionalnej sadzby má zavedený inštitút zníženej sadzby, povinných daňových prirážok, ktoré závisia od veľkosti zisku a aj miestne dane. Nemecko je na tom obdobne, ale v porovnaní s Portugalskom neuplatňuje zníženú sadzbu dane a veľkosť daňového zaťaženia cez miestne dane je neporovnateľne vyššia.

Tabuľka 118 Porovnanie sadzby dane z príjmu právnických osôb - 2019

	Proporcionálna sadzba dane (%)	Progresívna sadzba dane (%)	Znížená sadzba dane (%)	Príspevky, resp. prirážky (%)	Miestne dane (%)
Česká republika	19	x	x	x	x
Francúzsko	x	28 alebo 31 ²⁴	x	3,3 ²⁵	x
Maďarsko	9	x	x	x	2 ²⁶
Nemecko	15	x	x	5,5 ²⁷	12,6 až 20,3
Poľsko	19	x	9	x	x
Portugalsko	21	x	17	3 ²⁸ 7,5 5 9	1,5
Rumunsko	16	x	x	x	x
Slovenská republika	21	x	15	x	x

Zdroj: Eurostat, vlastné výpočty a spracovanie

Daň z príjmov fyzických osôb

Daň z príjmu fyzických osôb (DzP FO) je uplatňovaná v krajinách rôzne a to aj podľa toho či ide o príjem z práce alebo iný druh príjmu (ide tu o zovšeobecnenie, každá krajina má svoje špecifiká pri klasifikovaní príjmov FO). Systému zdaňovania však dominujú dva hlavné systémy.

²⁴ v závislosti od výšky zisku

²⁵ sociálna prirážka

²⁶ maximálne do výšky 2 %

²⁷ solidárny príspevok

²⁸ v závislosti od výšky zisku

- Proporcionálny – uplatňuje sa hlavne v krajinách SVE (ČR, Maďarsko, Rumunsko), kde krajiny bez ohľadu na pôvod príjmu uplatňujú jednotnú sadzbu.
- Progresívny – najviac prepracovaný v západných ekonomikách, do menšej miery aplikovaný aj v niektorých krajinách SVE (Poľsko alebo Slovensko). Najmä v západných ekonomikách je však nutné brať do úvahy pôvod príjmu, keď príjem z práce je zdaňovaný progresívnou sadzbou, zatiaľ čo ostatný príjem proporcionálnou sadzbou.

Najnižšiu mieru zdanenia príjmov FO z práce dosahuje Rumunsko nasledované Maďarskom. Tieto dve krajiny vynikajú nízkym zdanením príjmov a to či už PO alebo FO. ČR používa rovnaký systém jednotného proporcionálneho zdanenia, avšak na podstatne vyššej úrovni.

Slovensko uplatňuje systém progresívneho zdanenia príjmov. Od určitej hranice sadzba stúpa na vyššiu úroveň. V Poľsku sa uplatňuje podobný „skokový“ systém doplnený o povinnosť platiť solidárny príspevok, ak príjem FO za rok dosiahne určitú (pomerne vysokú) úroveň. Ide tak o podstatne jednoduchšiu verziu progresívneho zdaňovania príjmov ako má napr. Francúzsko, Nemecko či Portugalsko. V týchto krajinách sa nachádza niekoľko pásiem zdaňovania (Francúzsko a Nemecko majú 5 pásiem, Portugalsko dokonca 7).

Tabuľka 119 Porovnanie sadzby dane z príjmu fyzických osôb - 2019

	Proporcionálna sadzba dane (%)	Progresívna sadzba dane (%)	Príspevky, resp. prirážky (%)
Česká republika	22	x	x
Francúzsko	30 19	0 – 45	x
Maďarsko	15	x	x
Nemecko	x	0 - 45	5,5 ²⁹ 8 a 9 ³⁰
Poľsko	x	18 32	4 ³¹
Portugalsko	25 28	14,5 - 48	2,5 - 5 ³²
Rumunsko	10	x	x
Slovenská republika	19	25	x

Zdroj: Eurostat, vlastné výpočty a spracovanie

Odvodové zaťaženie

Odvodové zaťaženie je ďalšou oblasťou, ktorá priamo determinuje celkové náklady práce a medzinárodne sa môže líšiť nie len na úrovni celkovej veľkosti odvodov, ale aj proporcií, ktorú platí zamestnávateľ alebo zamestnanec.

Celkové odvodové zaťaženie je kategória, v ktorej jednoznačne „dominuje“ Francúzsko, kde celkové odvody tvoria v pomere k hrubej mzde až takmer 80 %. Francúzsko je však v tejto oblasti skôr „outlier“, keď zostávajúce porovnávané krajiny dosahujú podstatne nižšie hodnoty – druhé najvyššie odvodové zaťaženie dosahuje Slovensko a aj tak je o 30 p.b. menšie. Slovensko má najvyššie odvodové zaťaženie z krajín SVE - dokonca vyššie ako Nemecko či Portugalsko. Porovnateľné, ale nižšie hodnoty dosahuje už iba ČR. Pod úrovňou 40 % hrubej mzdy sú stanovené odvody v zostávajúcich krajinách, keď v Poľsku dosahujú celkové odvody „len“ cca 32 %.

²⁹ solidárny príspevok

³⁰ cirkevná daň

³¹ solidárny príspevok

³² solidárny príspevok

Špecifikom Slovenska je veľmi vysoká úroveň odvodového zaťaženia plateného zamestnávateľom, keď opäť dosahuje v rámci SVE najvyššie hodnoty. Takmer $\frac{3}{4}$ celkového odvodového zaťaženia nesie zamestnávateľ. Príkladom na opačnej škále je Rumunsko, pri ktorom podiel odvodov platených zamestnávateľom na celkovom odvodovom zaťažení predstavuje len 6 %.

Hodnoty porovnateľné (ale nižšie) pri odvodoch plateným zamestnávateľom dosahuje už len ČR, zostávajúce krajiny oscilujú okolo úrovne 17 – 24 % z hrubej mzdy. Práve tieto krajiny sú však priamymi konkurentmi v priemyselnej výrobe, preto nie je prekvapením, že problematika vysokých odvodov zamestnávateľov je dlhodobo diskutovanou problematikou na Slovensku.

Odvody platené zamestnancami predstavujú v prostredí SR minoritnú časť celkového odvodového zaťaženia. V iných krajinách je však pomer celkových odvodov rozdistribúovaný rozdielne. Napr. v Nemecku je pomer medzi oboma stranami rozdelený rovnomerne. V Rumunsku absolútnu väčšinu odvodového bremena znáša zamestnanec. Všeobecnou tendenciou v SVE je, že pomer medzi odvodmi zamestnancov a zamestnávateľov je viac vyvážený a ich úroveň je nižšia ako v prípade SR.

Tabuľka 120 Porovnanie základných sadzieb odvodového zaťaženia v jednotlivých krajinách - 2019

	Platené zamestnávateľom (%)	Platené zamestnancom (%)	Celkom (%)
Česká republika	33,8	11	44,8
Francúzsko	50	29	79
Maďarsko	17,5	18,5	36
Nemecko	19,375	19,375	38,75
Poľsko	17,93	13,71	31,64
Portugalsko	23,75	11	34,75
Rumunsko	2,25	35	37,25
Slovenská republika	35,2	13,4	48,6

Zdroj: Eurostat, vlastné výpočty a spracovanie

Nemzdové náklady práce

Samotné mzdové a odvodové náklady nepredstavujú celkové náklady práce. Čoraz významnejšiu časť celkových nákladov práce tvorí nemzdová časť v ktorej sú zahrnuté napr. náklady na BOZP, koncesionárske poplatky, pracovnú zdravotnú službu, zabezpečenie pracovného odevu, rekreačné poukazy a mnohé ďalšie. Výška tejto nemzdovej časti celkových nákladov tak pomáha determinovať medzinárodnú nákladovú konkurencieschopnosť.

Podľa vývojových tendencií z Tabuľka 5 je viditeľný jav, ktorý sme popísali už v predchádzajúcich častiach (v oblasti hodinových a jednotkových nákladov práce). Slovensko podobne ako ostatné krajiny zaznamenalo nárast podielu nemzdovej zložky v celkových nákladoch práce, pričom sa mierne priblížilo k hodnotám, ktoré dosahuje Portugalsko, ktoré sa stáva priamym konkurentom v konkurencieschopnosti priemyselnej výroby. Nákladový vankúš, ktorý vylepšoval medzinárodnú konkurencieschopnosť slovenského priemyslu sa tak pomaly vytráca. Do rovnakej skupiny spadá aj ČR. Zostávajúce krajiny SVE v tomto podiele zaostávajú, aj keď trend vývoja majú podobný.

Priestor v priemyselnej výrobe založenej na nákladovej konkurencieschopnosti sa tak vplyvom ekonomickej a nákladovej konvergenencie začína „prehusťovať“. Krajiny ako Portugalsko, ktoré mali svoju konkurencieschopnosť oslabenú práve nižšími nákladmi v SVE ju opäť získavajú a krajiny, ktoré dosahovali marginálne náklady v porovnaní s V4 ich teraz dobiehajú (napr. Rumunsko). Konkurencia sa tak aj v tejto oblasti vyostruje.

Tabuľka 121 Porovnanie medziročných zmien podielu nemzdovej zložky na celkových nákladoch práce (%)

	2016	2017	2018	2019
Česká republika	10,3	11,4	12,6	13,5
Francúzsko	34,6	35,0	35,9	36,6
Maďarsko	7,8	8,7	9,2	9,9
Nemecko	32,8	33,8	34,6	35,6
Poľsko	8,7	9,5	10,1	10,7
Portugalsko	13,6	14,0	14,2	14,6
Rumunsko	5,3	6,2	7,0	7,7
Slovenská republika	10,2	10,9	11,6	12,5

Zdroj: Eurostat, vlastné výpočty a spracovanie

3.2. ANALÝZA VÝVOJOVÝCH TENDENCIÍ V DAŇOVO-ODVODOVOM ZAŤAŽENÍ A FAKTOROV, KTORÉ JU URČUJÚ

Predchádzajúca časť poskytla podrobný prehľad zložiek daňovo-odvodového zaťaženia, ich špecifik v jednotlivých krajinách. V tejto časti prinášame pohľad na vývojové tendencie zmien v daňovo-odvodovom zaťažení podnikov v SR (ale v medzinárodnom porovnaní) a tiež na vysvetľujúce faktory stojace v pozadí týchto zmien.

Pri medzinárodných pohľadoch používame rovnaký okruh krajín, ktorý bol použitý v predchádzajúcej časti. Predmet analýzy prinášame vždy pri zužujúcom sa pohľade:

1. V celom hospodárstve SR
2. V sektore priemyselnej výroby (manufacturing)
3. V odvetví výroby motorových vozidiel

Zámerom je preukázať určitý zlom (z pohľadu predmetu našej analýzy mimoriadne významný), ktorý nastal približne v období 2014/2015 a pretrvával ďalej: pri rastúcej pracovnej náročnosti produkcie v SR silno narastal podiel nákladov práce (priamych aj nepriamych) s výrazným dopadom na nákladovú konkurencieschopnosť. Pri takomto náraste pracovnej a mzdovej náročnosti je potom daňovo-odvodové zaťaženie predovšetkým práce vnímané obzvlášť citlivo. Relatívne vysoká miera tejto záťaže je relevantným faktorom obmedzujúcim nákladovú konkurencieschopnosť.

Pri nízkej pracovnej náročnosti produkcie a nízkom podiele pracovných nákladov (čo bola dlhodobá realita v SR, približne po 2014) bol tento problém menej vypuklý. Inú váhu však nadobudol v čase, keď sa pracovná náročnosť a váha nákladov práce v SR vyvíjali úplne inak, ako bolo obvyklé v predchádzajúcich dekádach.

Z rôznych parametrov daňovo-odvetvovej záťaže tu sústreďujeme pozornosť na tie, ktorých vývoj znamená podstatnú zmenu a nemali by uniknúť pozornosti pri posudzovaní nákladovej konkurencieschopnosti. Primárne preto pracujeme s daňovo-odvodovým zaťažením práce. Ale do úvahy berieme aj iné zložky daňovo-odvodovej záťaže: daň z príjmu právnických osôb alebo daň z motorových vozidiel. Predpokladáme však, že vzhľadom na prebiehajúce tendencie v reálnej

ekonomike bude najzaujímavejším momentom daňovo-odvodové zaťaženie výrobného faktora „práca“.

3.2.1. ZMENA ROLE CELKOVÝCH NÁKLADOV PRÁCE

Na vyjadrenie nákladov práce tu používame ukazovateľ zo systému národného účtovníctva „Odmeny zamestnancov“. Tie pozostávajú z miezd a platov a sociálnych príspevkov zamestnávateľa. Používaním kategórií z národného účtovníctva tak získavame:

možnosť hodnoty namerané za SR medzinárodne porovnávať

používať reálne objemy týchto veličín a nielen ich percentuálne sadzby (pracujeme s objemom vyplatených miezd, s objemom sociálnych príspevkov)

možnosť dávať hodnoty miezd, sociálnych príspevkov korektne do pomeru k iným ukazovateľom (k pridanej hodnote, prevádzkovému prebytku a pod.).

Graf 67 a, b poukazuje na skutočnosť, že v SR v poslednom období (po roku 2013) významne narástol podiel miezd aj podiel sociálnych príspevkov zamestnávateľa na jednotke novovytvorenej pridanej hodnoty.

Takéto zobrazenie cez prírastky veličín namiesto obvyklého „statického“ zobrazovania umožňuje citlivejšie zachytiť povahu zmien. Ukazuje, čo sa stane, keď sa vytvorí dodatočná jednotka novej produkcie, pridanej hodnoty a pod.

Porovnávame tu (aj na ďalších miestach) dve kvalitatívne odlišné fázy vývoja ekonomiky: v prvej fáze (2001-2007) ide o obdobie silného rastu ekonomiky pred globálnou krízou a recesiou. V druhej fáze ide o obdobie posledných rokov (2013-2019, obdobie so slabším rastom, ale aj vzácnejšou pracovnou silou). Pri takto zvolenom porovnaní vynikne, že na dodatočnú jednotku vytvorenej pridanej hodnoty pripadá v neskoršom období dvojnásobné množstvo miezd a trojnásobné množstvo sociálnych príspevkov zamestnávateľa (graf 67a). Pri vytvorení dodatočných 100 EUR pridanej hodnoty v prvom období bolo potrebné vyplatiť dodatočné mzdy za 28,5 EUR a sociálne príspevky zamestnávateľa

v objeme 7,5 EUR. V neskoršom období bol pri vytvorení 100 EUR novej pridanej hodnoty zaplatený objem miezd 56,6 EUR a sociálne príspevky zamestnávateľa 20,5 EUR.

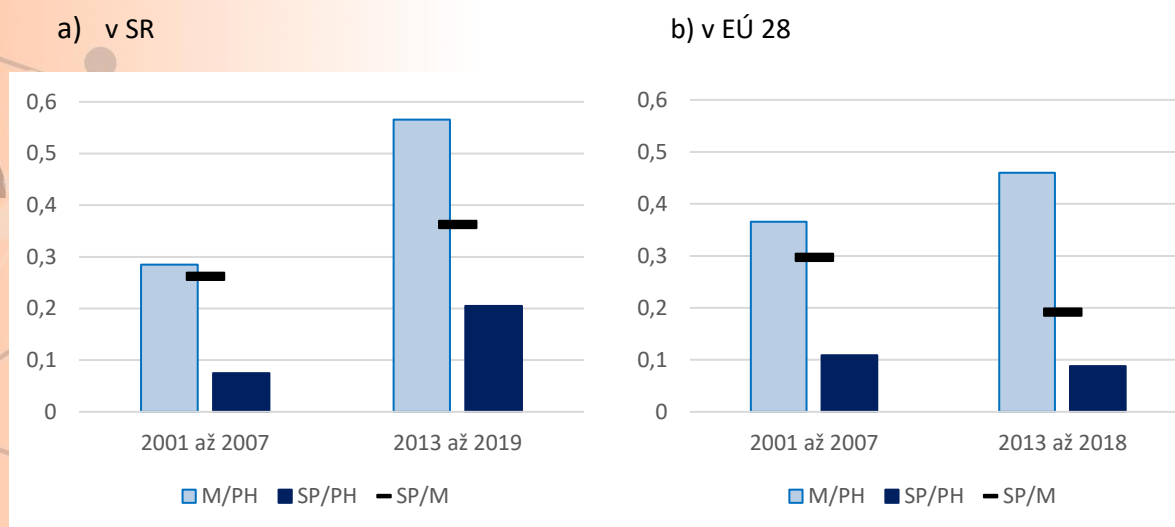
Ak sa podiel miezd na dodatočnej jednotke pridanej hodnoty zvýšil na dvojnásobok, objem sociálnych príspevkov zamestnávateľa stúpol až takmer na trojnásobok (graf 67a). Je zjavné, že sa musela zmeniť aj proporcia medzi mzdami a sociálnymi príspevkami (tá je v grafe 67 znázornená horizontálnou čiarkou). Pomer sociálnych príspevkov k mzdám medzi týmito dvomi periódami významne stúpol.

V grafe za celú EÚ 28 nie je prítomný ten obraz, aký vidíme v slovenskej ekonomike (porovnaj Graf 67 a, b. Nárast podielu miezd na dodatočnej jednotke pridanej hodnoty je iba mierny, podiel sociálnych príspevkov dokonca klesol (čo však môže byť spojené aj presunmi v daňovo-odvodovom mixe).

Sledovaný jav má v podstate rovnakú podobu aj pri zúžení pohľadu na priemyselnú výrobu alebo na odvetvie výroby motorových vozidiel (v grafoch 68 a) ,b) alebo 69 a) ,b). Tendencia je rovnaká, iba konkrétne hodnoty sa líšia. Aj v sektore priemyselnej výroby, aj v odvetví výroby automobilov vidno približne ten istý obraz:

- Zdvojnásobenie podielu miezd na prírastku pridanej hodnoty (pri porovnaní posledného obdobia s obdobím o cca dekádu skorším);
- Stojnásobenie podielu sociálnych príspevkov (odvodov) platených zamestnávateľom na prírastku pridanej hodnoty v tom istom období);
- Nárast pomeru sociálnych príspevkov k mzdám. Znamená to nárast váhy nepriamych nákladov práce (sociálnych príspevkov);
- Vyššie uvedené tendencie v SR nie sú v súlade s tendenciami za EÚ 28. Z toho vyplýva problém pre nákladovú konkurencieschopnosť: V SR podiel nákladov práce na novovytvorenej hodnote prudko stúpol, za celú EÚ 28 klesol.

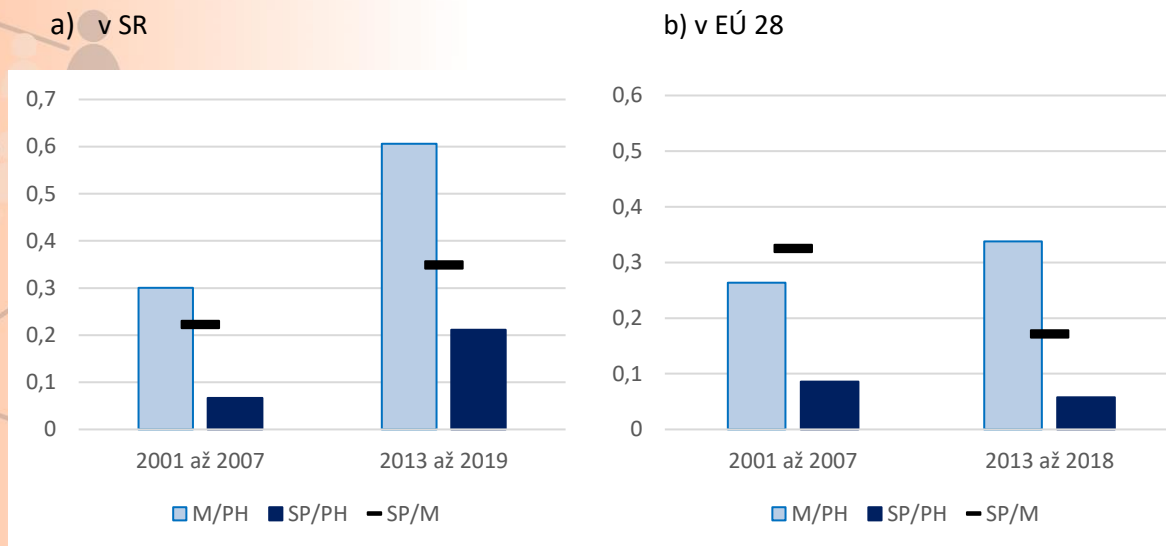
Graf 67 a), b): Ukazovatele zmien nákladov práce pri prírastku vytvorenej pridanej hodnoty (v celej ekonomike)



Vysvetlivky: M/PH je pomer zmeny miezd k zmene pridanej hodnoty. SP/PH je pomer zmien sociálnych príspevkov zamestnávateľa k zmene pridanej hodnoty. SP/M je pomer zmien sociálnych príspevkov zamestnávateľa k zmene miezd. Pod pojmom mzdy sa chápe kategória „mzdy a platy“ zo systému národného účtovníctva, zahŕňa aj daň z príjmu zo závislej činnosti a sociálne príspevky platené zamestnancom (ide teda o „hrubé mzdy“). Za SR už bol k dispozícii údaj za rok 2019, za EÚ 28 ešte chýbal.

Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u (ESA national accounts, sector: total economy).

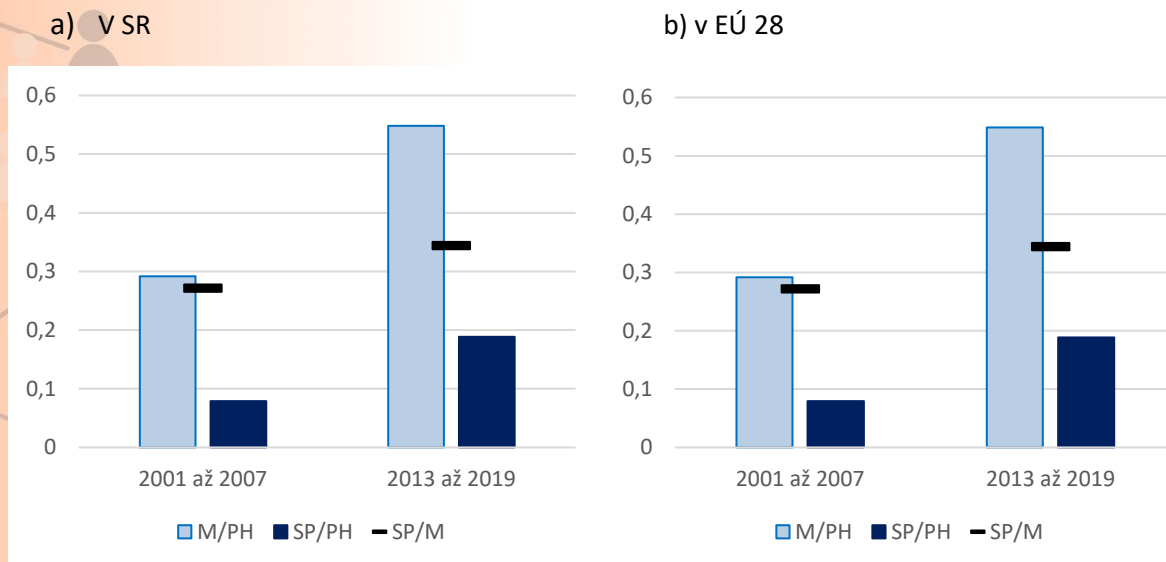
Graf 68 a), b): Ukazovatele zmien nákladov práce pri prírastku vytvorenej pridanej hodnoty (v sektore priemyselnej výroby)



Vysvetlivky: M/PH je pomer zmeny miezd k zmene pridanej hodnoty. SP/PH je pomer zmien sociálnych príspevkov zamestnávateľa k zmene pridanej hodnoty. SP/M je pomer zmien sociálnych príspevkov zamestnávateľa k zmene miezd. Pod pojmom mzdy sa chápe kategória „mzdy a platy“ zo systému národného účtovníctva, zahŕňa aj daň z príjmu zo závislej činnosti a sociálne príspevky platené zamestnancom (ide teda o „hrubé mzdy“). Za SR už bol k dispozícii údaj za rok 2019, za EÚ 28 ešte chýbal.

Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u (ESA national accounts, sector: manufacturing).

Graf 69 a) ,b): Ukazovatele zmien nákladov práce pri prírastku vytvorenej pridanej hodnoty (vo výrobe motorových vozidiel)



Vysvetlivky: M/PH je pomer zmeny miezd k zmene pridanej hodnoty. SP/PH je pomer zmien sociálnych príspevkov zamestnávateľa k zmene pridanej hodnoty. SP/M je pomer zmien sociálnych príspevkov zamestnávateľa k zmene miezd. Pod pojmom mzdy sa chápe kategória „mzdy a platy“ zo systému národného účtovníctva, zahŕňa aj daň z príjmu zo závislej činnosti a sociálne príspevky platené zamestnancom (ide teda o „hrubé mzdy“). Za SR už bol k dispozícii údaj za rok 2019, za EÚ 28 ešte chýbal.

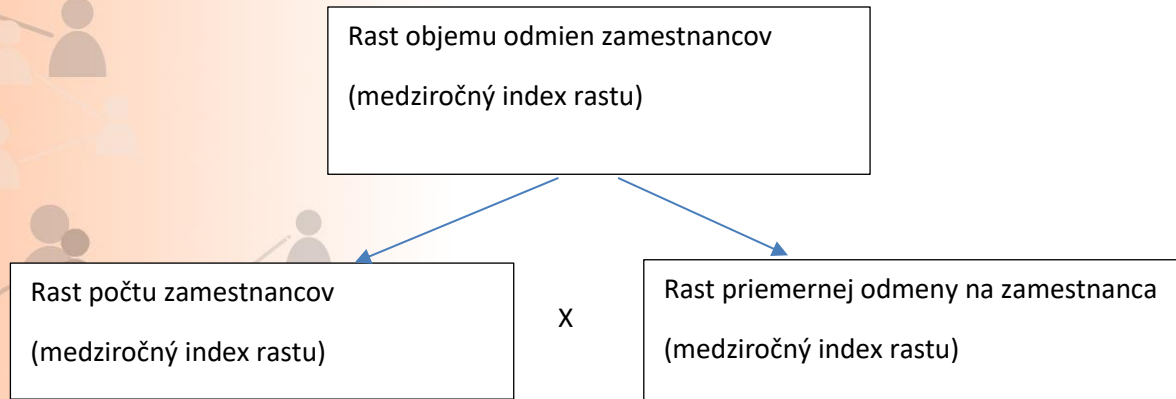
Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u (ESA national accounts, sector: manufacture of motor vehicles, trailers and semi-trailers).

Z predchádzajúcej časti vyplynulo, že odmeny zamestnancov a ich komponenty (mzdy a sociálne príspevky zamestnávateľa) rástli podstatne rýchlejšie ako rástla pridaná hodnota (preto sa výrazne zvýšil podiel miezd aj sociálnych príspevkov na prírastku pridanej hodnoty). Zaznamenaný silný nárast objemu odmien zamestnancov možno rozložiť na dva základné komponenty (schéma 2):

- alebo musel vzrásť počet zamestnancov, alebo
- rýchlo vzrástla priemerná odmena zamestnanca

Zrejme však v nejakom pomere expandovali oba parametre, pozri v schéme 2.

Schéma 2 Rozklad rastu objemu odmien zamestnancov na dva komponenty



Výsledky takéhoto rozkladu sú uvedené v tabuľke 122 detailnejšie v grafoch 70 až 72. Z uvedených výsledkov sa dá odčítať nasledovné:

Rast priemernej odmeny zamestnanca bol v SR podstatne (aj niekoľkonásobne) rýchlejší ako v priemere za EÚ 28, a to pri podobnom vývoji cenových hladín. Aj rast počtu zamestnancov bol v SR rýchlejší, rozdiel však nie je až taký dramatický.

Pri zužovaní pohľadu od z celého hospodárstva SR na priemyselnú výrobu a následne na výrobu automobilov vidíme zvyšovanie tempa rastu priemernej odmeny zamestnanca (za hospodárstvo ako celok bol rast o 11,3 %, vo výrobe automobilov až o 23,3 %). Tu sa jasne črtá kontrast s EÚ 28: tam bolo tempo rastu priemernej odmeny zamestnanca nižšie práve v priemyselných odvetviach. V odvetví výroby automobilov (v EÚ 28) registrujeme stagnáciu až mierny pokles priemernej odmeny zamestnancov. Mierny pokles v EÚ 28 ostro kontrastuje s viac ako 23 % rastom priemernej odmeny zamestnanca vo výrobe automobilov v SR. Je to jasná indícia ústupu konkurenčnej výhody nízkych miezd v SR.

Ako ukazujú podrobnejšie medzinárodné porovnania v grafoch 70 až 72, hodnotenie vývoja v SR musí byť v mnohom podobné hodnoteniu celej skupiny V4 + Rumunsko.

Tabuľka 122 Rozklad rastu odmien zamestnancov (podľa schémy 1, indexy zmien medzi rokmi 2016 – 2018)

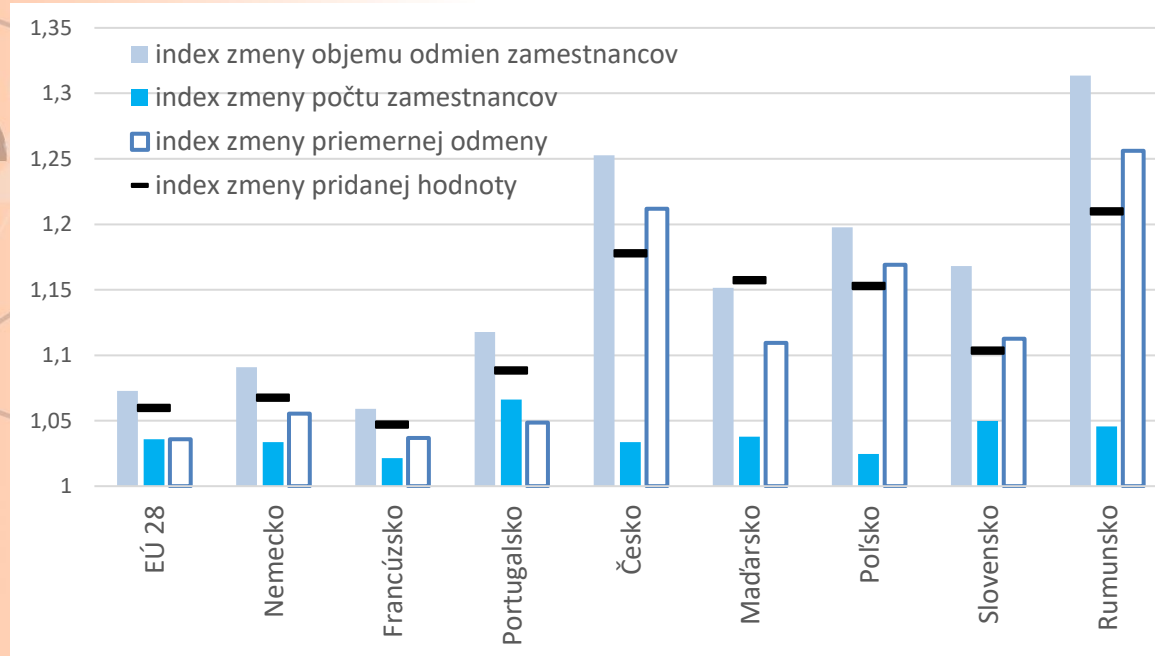
	Index zmeny priemernej odmeny zamestnanca	*	Index zmeny počtu zamestnancov	=	Index rastu objemu odmien zamestnancov	Pre porovnanie: index rastu objemu pridanej hodnoty
Hospodárstvo spolu						
SR	1,113	*	1,050	=	1,169	1,103
EÚ 28	1,036	*	1,036	=	1,073	1,060
Priemyselná výroba						
SR	1,165	*	1,064	=	1,239	1,175
EÚ 28	1,032	*	1,036	=	1,069	1,053
Výroba motorových vozidiel						
SR	1,233	*	1,126	=	1,388	1,236
EÚ 28	0,991	*	1,072	=	1,063	1,122

Poznámky: Indexy počítané ako úroveň roka 2018 / úroveň roka 2016. Z údajov v bežných cenách.

Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

Tak v sektore priemyselnej výroby, ale obzvlášť v automobilovom priemysle platí, že v SR bolo najvyššie tempo rastu objemu nákladov práce z krajín V4 (grafy 71 a 72). Na Slovensku však bolo najvyššie aj tempo rastu pridanej hodnoty. V SR bol silný rast odmien zamestnancov ťahaný súbehom rastu počtu pracujúcich aj silného rastu priemernej odmeny na zamestnanca. Výraznejšiu rolu z týchto dvoch zložiek hral rast priemernej odmeny (v tom sa prípad SR líši napr. od prípadu Portugalska).

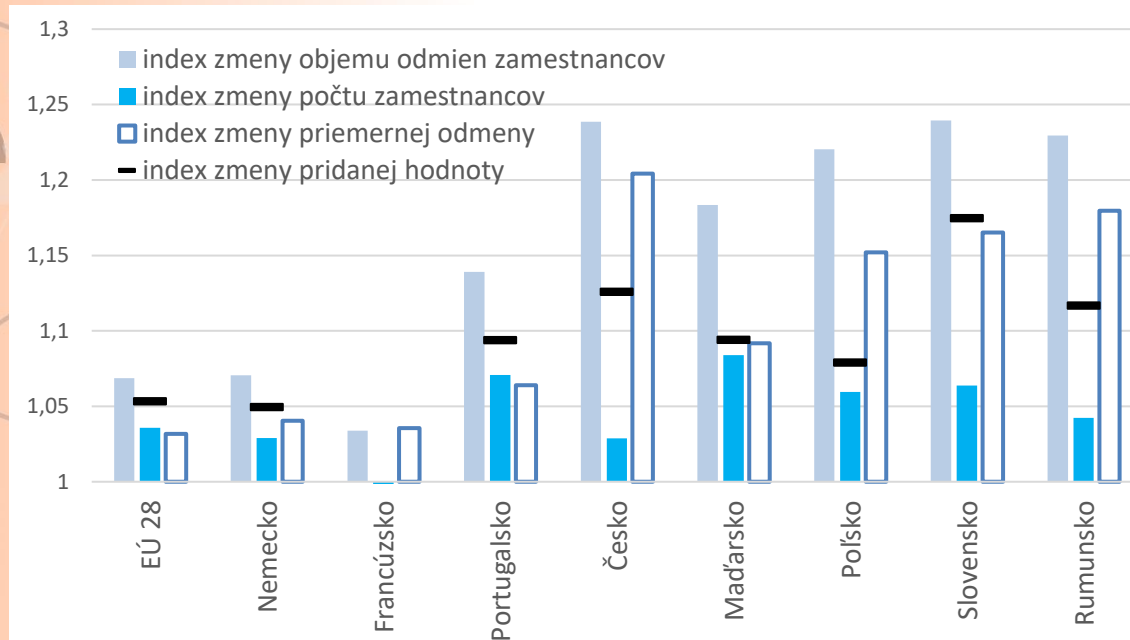
Graf 70 Rozklad tempa zmien objemu odmien zamestnancov (= nákladov práce) na zmenu priemerných odmien a zmenu počtu zamestnancov (celé hospodárstvo, indexy zmeny za obdobie 2016-2018)



Poznámky: Index vypočítaný ako úroveň 2018 / úroveň 2016. Z údajov v bežných cenách.

Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

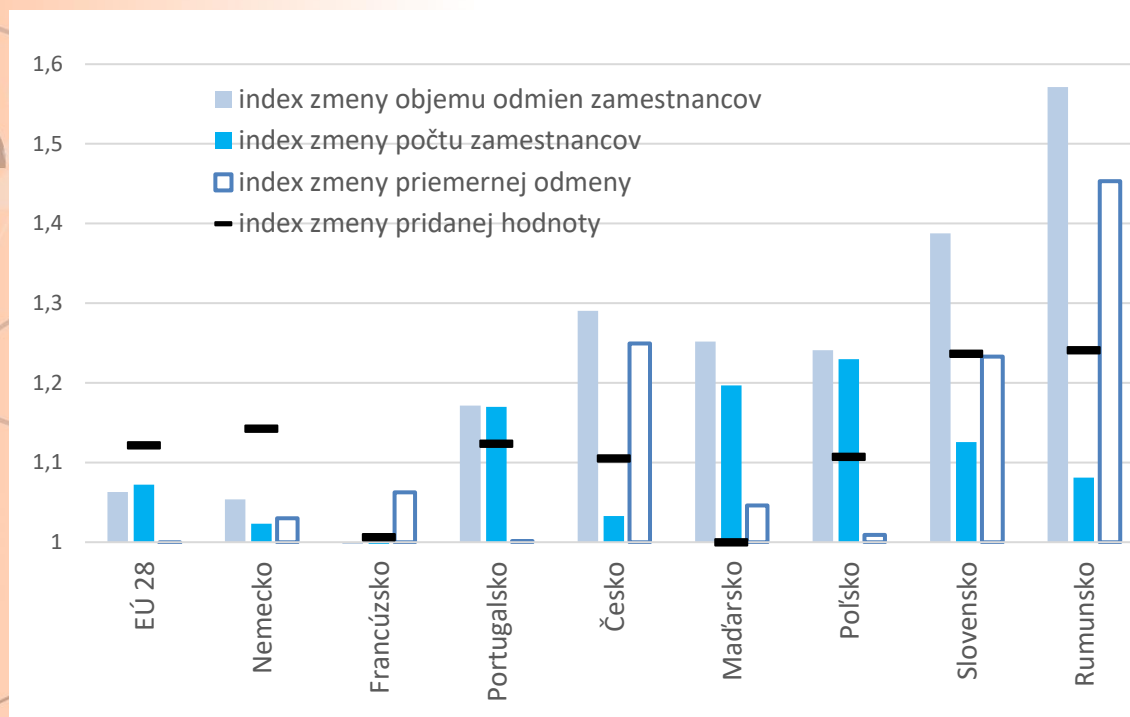
Graf 71 Rozklad tempa zmien objemu odmien zamestnancov (= nákladov práce) na zmenu priemerných odmien a zmenu počtu zamestnancov (sektor priemyselnej výroby, za obdobie 2016 - 2018)



Poznámky: Index vypočítaný ako úroveň 2018 / úroveň 2016. Z údajov v bežných cenách.

Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

Graf 72 Rozklad tempa zmien objemu odmien zamestnancov (= nákladov práce) na zmenu priemerných odmien a zmenu počtu zamestnancov (odvetvie výroba motorových vozidiel, za obdobie 2016 – 2018)



Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

3.2.2. SPOMALENÁ PRODUKTIVITA ZAOSTÁVA ZA NÁKLADMI PRÁCE: JEDNOTKOVÉ NÁKLADY PRÁCE NA PRUDKOM VZOSTUPE

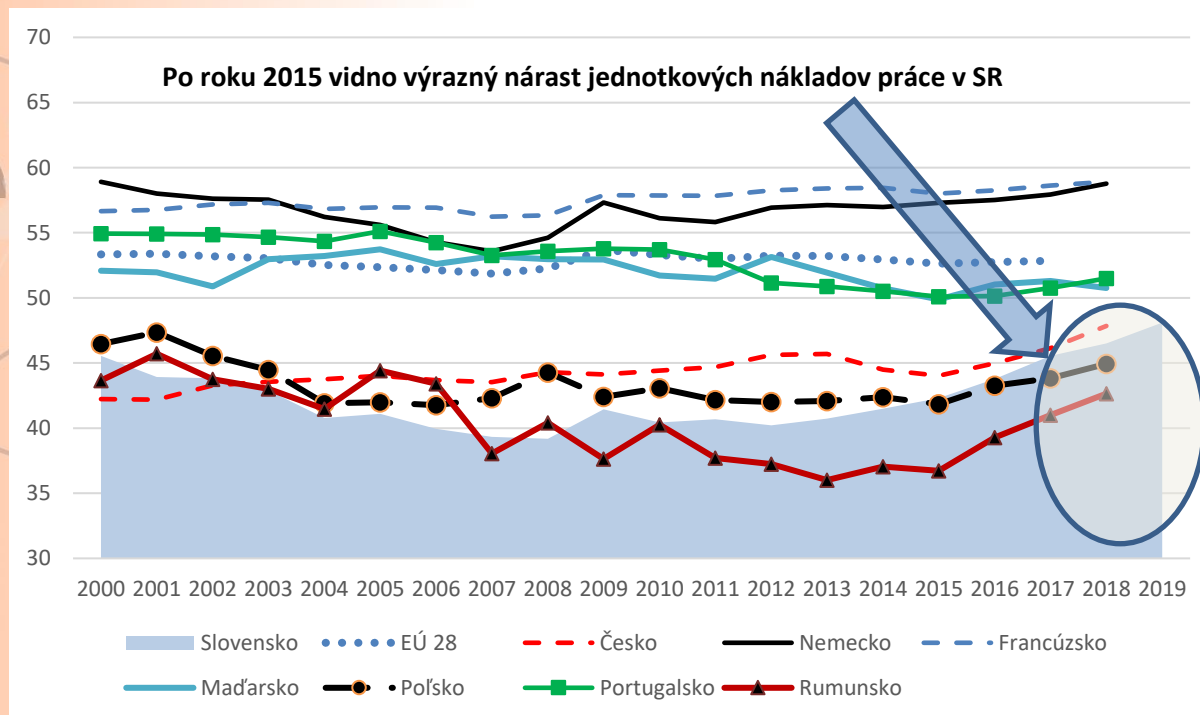
Náklady práce prepočítané na jednotku vytvorenej pridanej hodnoty, t. j. jednotkové náklady práce v SR klesali do roku 2008. Zvýrazňovala sa tým konkurenčná výhoda nízkych nákladov práce. Približne od obdobia 2014 – 2015 však vidno zlom: Jednotkové náklady práce výrazne stúpajú. Pri pohľade na údaje za ekonomiku ako celok (graf 73) ešte zmena nepôsobí tak dramaticky ako pri zúžení pohľadu na priemyselnú výrobu alebo výrobu dopravných prostriedkov (grafy 74 a 75). Kým pri „makro“- pohľade na celú ekonomiku môžeme hovoriť o pretrvaní značnej časti konkurenčnej výhody nižších jednotkových nákladov práce, tak pri odvetvovom pohľade na priemyselnú výrobu a hlavne výrobu automobilov musíme pripustiť už takmer vyčerpanie tejto konkurenčnej výhody.

Za hospodárstvo ako celok má priebeh vývoja jednotkových nákladov práce tvar „U“ (modrá plocha v grafe 73). Do roku 2008 prevláda pokles JNP, zväčšuje sa alebo sa aspoň udržiava rozdiel JNP na Slovensku voči vyspelejším ekonomikám (Francúzsko, Nemecko), ale aj voči niektorým krajinám strednej a východnej Európy (voči Maďarsku, Česku, Poľsku). V tejto fáze sa zväčšovala konkurenčná

výhoda nízkych nákladov práce nielen voči vyspelejším ekonomikám, ale aj voči ostatným krajinám V4. Následne pozorujeme opačný proces: rozdiel medzi údajmi za SR a ostatnými krajinami sa znižuje, približne od roku 2014 už razantne. Pri zúžení pohľadu na priemernú výrobu a odvetvie výroby motorových vozidiel (grafy 74 a 75) badáme ešte výraznejšie zúženie medzery medzi JNP v SR a v ostatných porovnávaných krajinách. Problém v priemyselnej výrobe je podstatne výraznejší ako by sa zdalo pri pohľade na celé hospodárstvo.

Keby boli v ekonomike rozvinuté ďalšie faktory konkurencieschopnosti, neboli by s nárastom jednotkových nákladov práce spojené tak výrazné obavy. Z pohľadu národohospodárskeho nie je cieľom dlhodobo udržiavať nízke jednotkové náklady práce ako dominantný pilier konkurencieschopnosti. Problémom je, že nízke jednotkové náklady práce boli faktorom konkurencieschopnosti nielen na začiatku ekonomickej transformácie, ale aj o tri desaťročia neskôr. Pritom riziko vyprchania výhody nízkych nákladov práce bolo už dlhodobo predvídané.

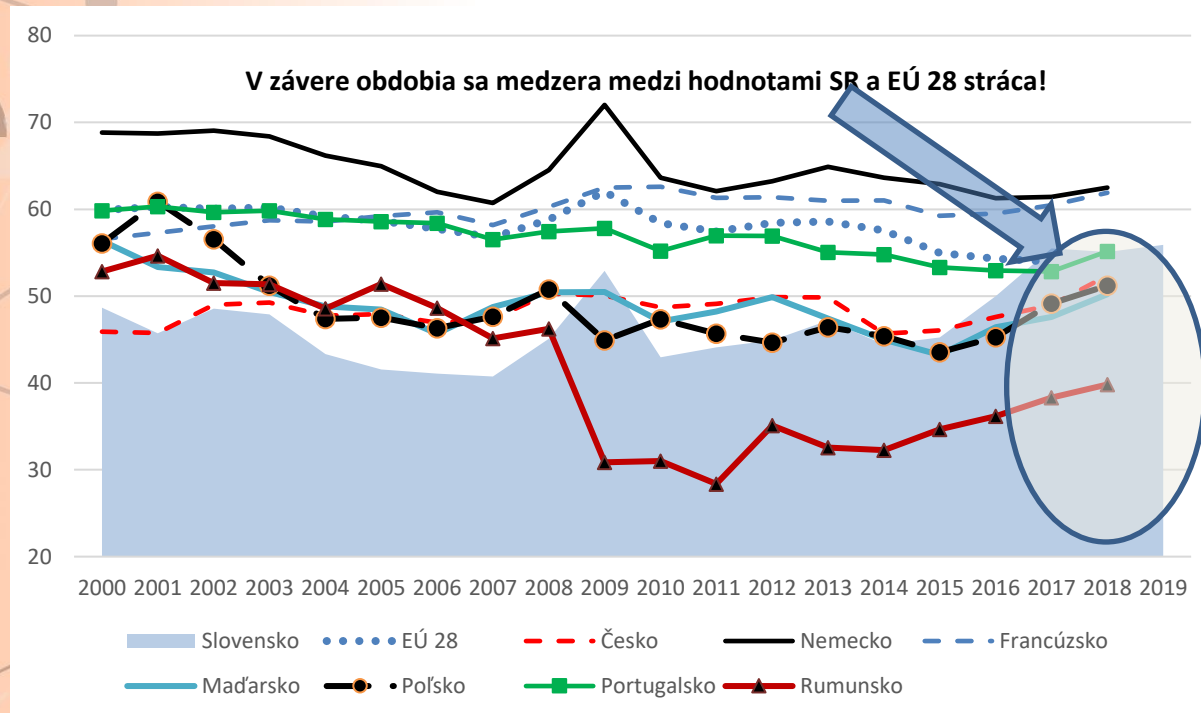
Graf 73 Vývoj jednotkových nákladov práce v SR v medzinárodnom porovnaní (celé hospodárstvo)



Vysvetlivky: Ide o podiel odmien zamestnancov na pridanej hodnote (počítané z údajov v bežných cenách).

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u.

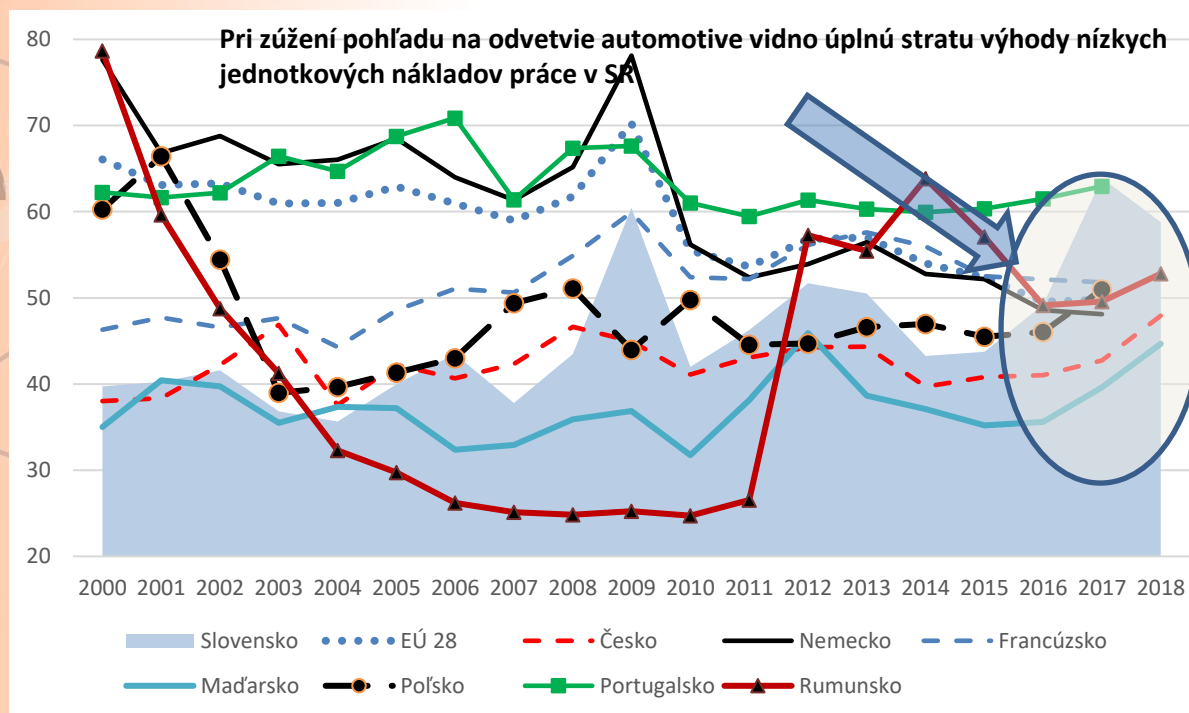
Graf 74 Vývoj jednotkových nákladov práce v SR v medzinárodnom porovnaní (za priemyselnú výrobu)



Vysvetlivky: Ide o podiel odmien zamestnancov na pridanej hodnote (počítané z údajov v bežných cenách).

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u.

Graf 75 Vývoj jednotkových nákladov práce v SR v medzinárodnom porovnaní (vo výrobe mot. vozidiel)



Vysvetlivky: Ide o podiel odmien zamestnancov na pridanej hodnote (počítané z údajov v bežných cenách).

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

V priebehu rokov 2001 – 2007 (teda v období pred finančnou krízou) klesol podiel nákladov práce na pridanej hodnote v celom hospodárstve o 6,2 percentného bodu (z úrovne 45 % na približne 39 %, tabuľka 123). Následne v období 2013 - 2019 o podobnú hodnotu stúpol. Podobný zlom vidno v údajoch za priemyselnú výrobu aj výrobu dopravných prostriedkov: pokles v prvej fáze a nárast v druhej. A v tom sa vývoj v SR líši od európskeho priemeru: za EÚ 28 dochádzalo k poklesu podielu nákladov práce na pridanej hodnote v oboch fázach. Nevyhnutne tak dochádza k zblížovaniu hodnôt jednotkových nákladov práce medzi SR a EÚ 28, a to z oboch smerov:

- priemerná hodnota za EÚ 28 vytrvalo klesá smerom k hodnotám SR;
- hodnota za SR najprv klesala, potom však začala stúpať smerom k hodnotám za EÚ 28.

Je zjavné, že vyššie jednotkové náklady práce znamenajú aj vyššie daňovo-odvodové zaťaženie podnikov (keďže určitá časť nákladov práce sú odvody). Ak by to tak nemalo byť, musel by byť rast objemu vyplácaných miezd sprevádzaný poklesom sadzby odvodov. To však nebola realita v SR

(naopak, rast mzdovej hladiny bol sprevádzaný zvýšením odvodového zaťaženia napr. cez odstránenie odvodových stropov).

Tabuľka 123 Podiely nákladov práce (odmien zamestnancov) na pridanej hodnote v SR a EÚ 28

		Za obdobie 2001– 2007 („predkrízové“)	Za obdobie 2013– 2018
Celé hospodárstvo			
Slovensko	Priemerná hodnota za obdobie v %	42,1	43,4
	Zmena počas obdobia v p.b.	-6,2	6,1
EÚ 28	Priemerná hodnota za obdobie v %	52,8	52,9
	Zmena počas obdobia v p.b.	-1,5	-0,4
Priemyselná výroba			
Slovensko	Priemerná hodnota za obdobie v %	44,7	49,2
	Zmena počas obdobia v p.b.	-7,9	7,8
EÚ 28	Priemerná hodnota za obdobie v %	59,4	55,9
	Zmena počas obdobia v p.b.	-3,1	-4,5
Výroba motorových vozidiel			
Slovensko	Priemerná hodnota za obdobie v %	39,6	51,0
	Zmena počas obdobia v p.b.	-1,9	3,5
EÚ 28	Priemerná hodnota za obdobie v %	62,0	52,5
	Zmena počas obdobia v p.b.	-7,1	-7,0

Vysvetlivky: Ide o podiel odmien zamestnancov na pridanej hodnote (počítané z údajov v bežných cenách).

p.b. – percentuálne body

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

3.2.3. POZADIE ZVÝŠENIA JEDNOTKOVÝCH NÁKLADOV PRÁCE: RASTÚCE NÁKLADY PRÁCE PRI SPOMALENEJ PRODUKTIVITE³³

Závažnosť rastu nákladov práce a z toho vyplývajúcej daňovo-odvodovej záťaže je podstatne zvýšená tým, k tomu dochádza pri významnom spomalení rastu produktivity práce³⁴. Tento problém zobrazuje graf 76 a),b).

Ak konfrontujeme vývoj produktivity a odmien zamestnancov medzi dvomi kvalitatívne odlišnými fázami vývoja („skoršia fáza“ 2002 - 2007 verzus „neskoršia fáza“ 2013 - 2018), zisťujeme nasledovné:

Prvou nápadnou zmenou je, že v neskoršej fáze rástli oba ukazovatele výrazne pomalšie. To je ale sčasti dané aj tým, že v neskoršej fáze bol spomalený rast cenových hladín (v dôsledku toho pomalšie rástli aj hodnoty produkcie, pridanej hodnoty, produktivity aj nominálna cena práce...).

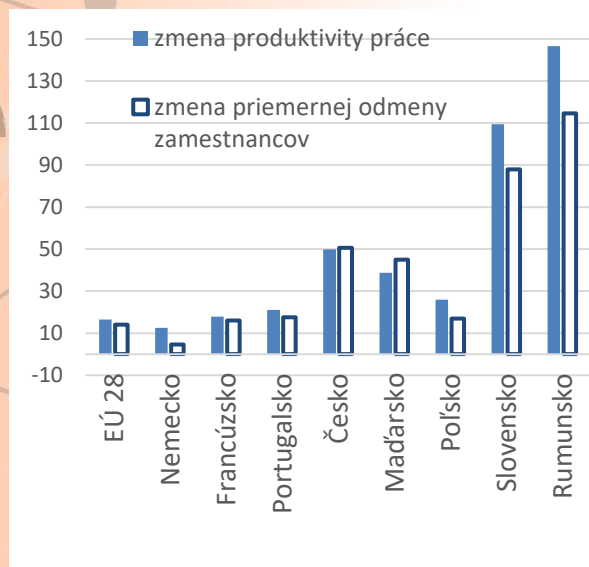
Upozorniť chceme na primárne na skutočnosť, že v skoršej fáze (pred 2007) bolo typické, že rast produktivity bol výraznejší ako rast priemernej odmeny zamestnancov (s nevýraznou výnimkou Maďarska v našej vzorke). A v neskoršej fáze (po 2013) pozorujeme opačnú situáciu: priemerná odmena zamestnanca rástla rýchlejšie ako produktivita práce (a opäť s nevýraznou výnimkou Maďarska).

³³ Ak je v tejto kapitole spomenutá produktivita práce, je tým mienená produktivita počítaná z pridanej hodnoty (ako pridaná hodnota / počet pracujúcich).

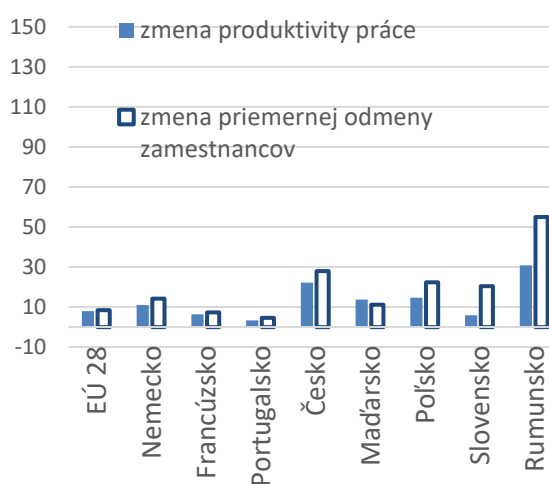
³⁴ Práve z tohto dôvodu rastú jednotkové náklady práce. Tie rastú vtedy, keď odmeny zamestnancov rastú rýchlejšie ako pridaná hodnota. To je to isté, ako keď priemerná odmena zamestnanca rastie rýchlejšie ako produktivita práce. (Jednotkové náklady práce = odmeny zamestnancov / pridaná hodnota *alebo* jednotkové náklady práce = priemerná odmena zamestnanca / produktivita práce).

Graf 76 Tempo rastu produktivity a priemernej odmeny zamestnanca za vybrané periódy (celé hospodárstvo)

a) za obdobie 2002-2007



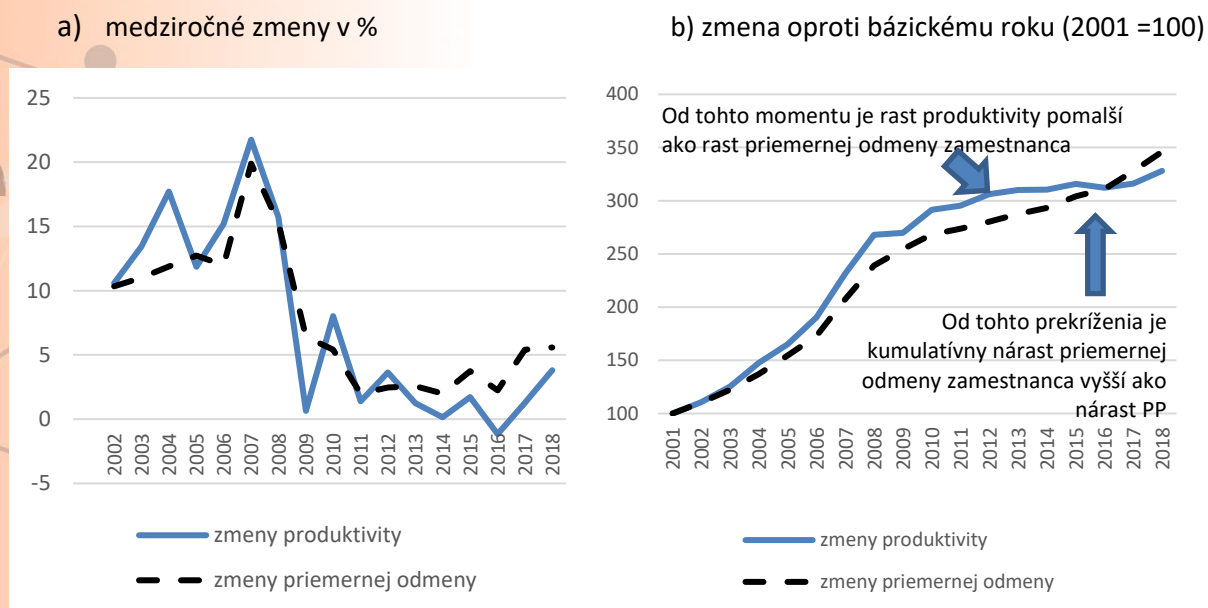
b) za obdobie 2013-2018



Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

Pri zobrazení kumulatívnych zmien v dlhodobom horizonte (graf 77b) vidno, že až približne do roku 2015 bol kumulatívny nárast produktivity vyšší ako kumulatívny nárast priemernej odmeny zamestnanca. Na úrovni roku 2015 sa však krivky kumulatívnej zmeny produktivity a priemerných odmien prvýkrát v histórii prekrížili a vymenili si pozície: rast produktivity zaostáva za rastom priemernej odmeny.

Graf 77 Tempo zmien produktivity a priemernej odmeny zamestnanca v ekonomike SR (celé hospodárstvo)



Poznámka: PP – produktivita práce

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

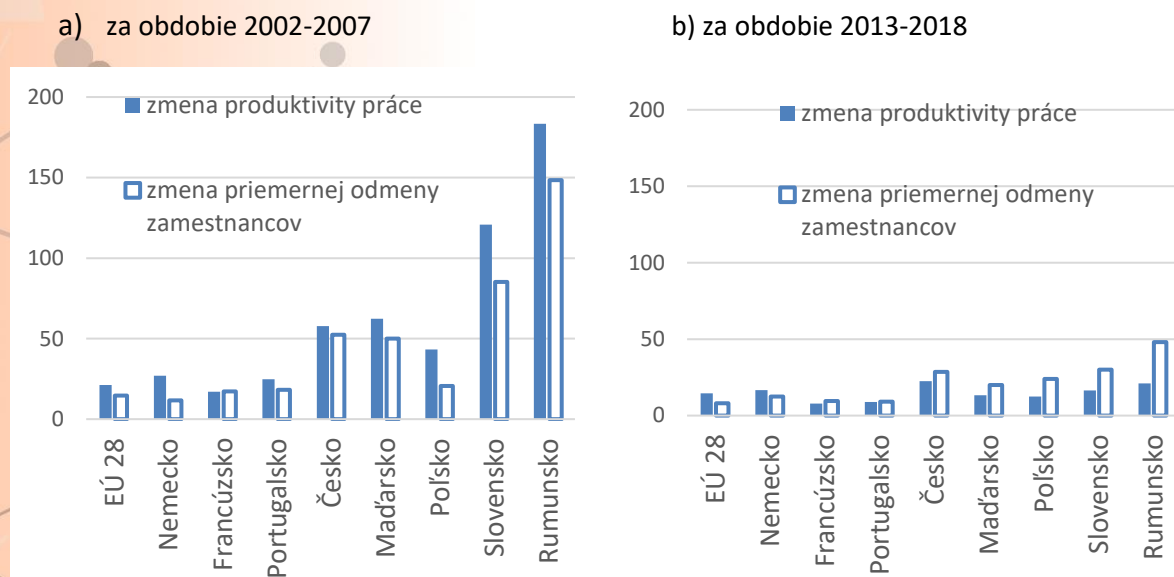
Podobný obraz vzniká v prípade priemyselnej výroby: vo všetkých krajinách strednej a východnej Európy (zahrnutých do nášho súboru) bol v neskoršej fáze rast priemernej odmeny zamestnanca silnejší ako rast produktivity práce (porovnaj v grafoch 78 a), b).

Keďže pri zobrazení medziročných zmien priemernej odmeny zamestnanca a produktivity vzniká príliš členitý obraz (so striedaním momentálneho predstihu jedného a druhého parametra), ľahšie sa vývoj sleduje na kumulatívnych zmenách (t. j. na zmenách voči východiskovému obdobiu, ktorým je tu rok 2001). V závere sledovaného obdobia kumulatívny rast produktivity práce zjavne zaostáva za kumulatívnym rastom priemernej odmeny zamestnanca.

Pri zúžení pohľadu na výrobu motorových vozidiel je obraz členitejší: Pre Slovensko opäť platí, že v skoršej fáze rast produktivity predbehol rast priemernej odmeny zamestnanca. A v neskoršej fáze naopak. Ale medzi krajinami boli viditeľné výraznejšie diferencie: napr. v Rumunsku bol v každom období rast produktivity rýchlejší ako rast priemernej odmeny zamestnanca. Podobne v prípade Nemecka aj priemeru EÚ. Stojí za povšimnutie, že k prekriženiu kriviek kumulatívneho rastu priemernej odmeny zamestnanca a produktivity práce prichádza vo výrobe motorových vozidiel podstatne skôr

ako pri pohľade na celé hospodárstvo alebo na sektor priemyselnej výroby. Z toho vyplýva, že odvetvie výroby motorových vozidiel je už dlhšiu dobu vystavené problému predstihu rastu nákladov práce pred rastom produktivity.

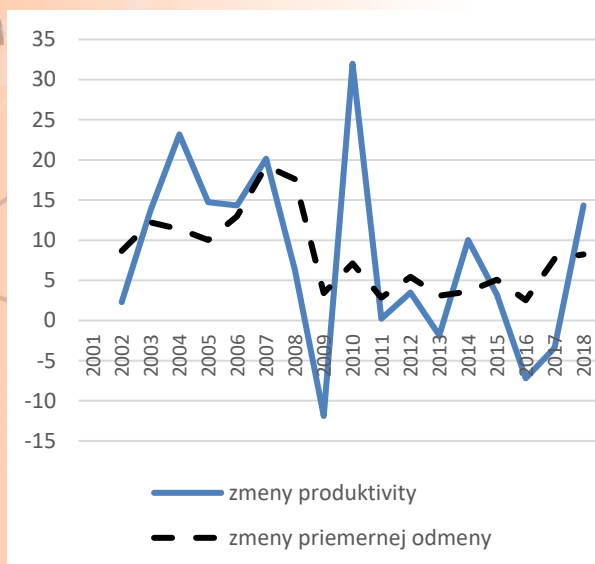
Graf 78 a), b): Tempo rastu produktivity a priemernej odmeny zamestnanca za vybrané periódy (sektor priemyselná výroba)



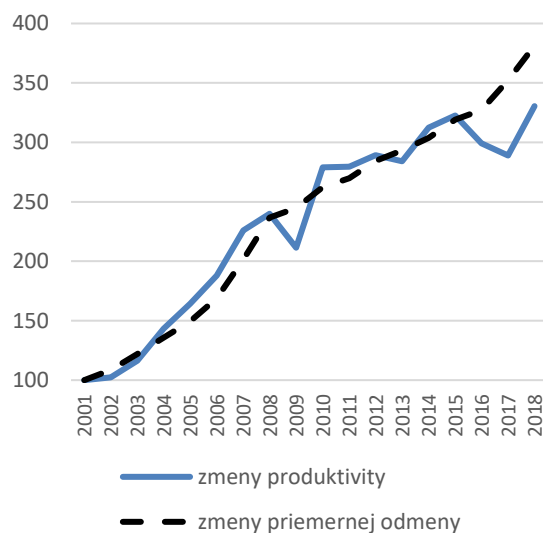
Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

Graf 79 a), b): Tempo zmien produktivity a priemernej odmeny zamestnanca v ekonomike SR (sektor priemyselnej výroba)

a) medziročné zmeny v %



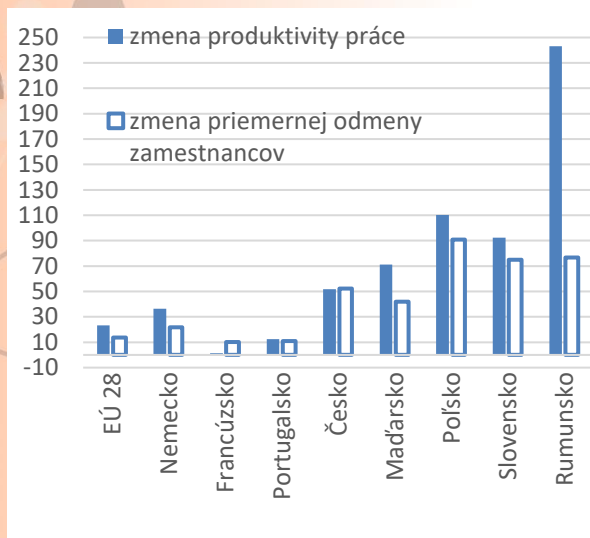
b) zmena oproti bázičnému roku (2001 =100)



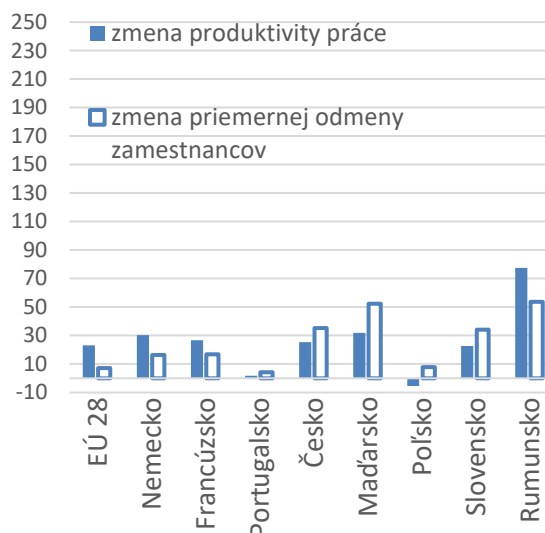
Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

Graf 80 a), b): Tempo rastu produktivity a priemernej odmeny zamestnanca za vybrané periódy (odvetvie výroby motorových vozidiel)

a) za obdobie 2002-2007



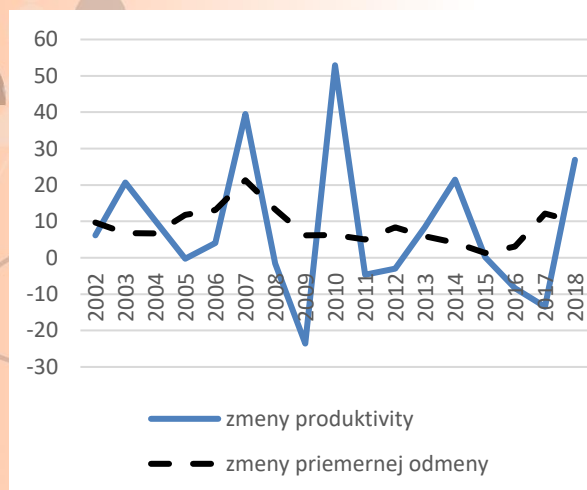
b) za obdobie 2013-2018



Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u.

Graf 81 a), b): Tempo zmien produktivity a priemernej odmeny zamestnanca v ekonomike SR (odvetvie výroby motorových vozidiel)

a) medziročné zmeny v %



b) zmena oproti bázičnému roku (2001 =100)



3.2.4. ZISKY VERZUS MZDY: BÁZA PRE DANE Z PRÍJMOV PO VERZUS BÁZA PRE ODVODY DO FONDŮ SOCIÁLNEHO ZABEZPEČENIA

Najvýznamnejšie zložky daňovo-odvodového zaťaženia podnikov sú funkciou dvoch „základní“ alebo „báz“:

Objem miezd (ako súčasť položky odmeny zamestnancov) je parametrom, ktorý určuje odvodovú záťaž (záťaž sociálnymi príspevkami platenými zamestnávateľom). Čisté prevádzkové prebytky³⁵ sú veličinou, od ktorej sa odvíja daň z príjmov právnických osôb, ktorý podniky platia z výsledku svojho hospodárenia.

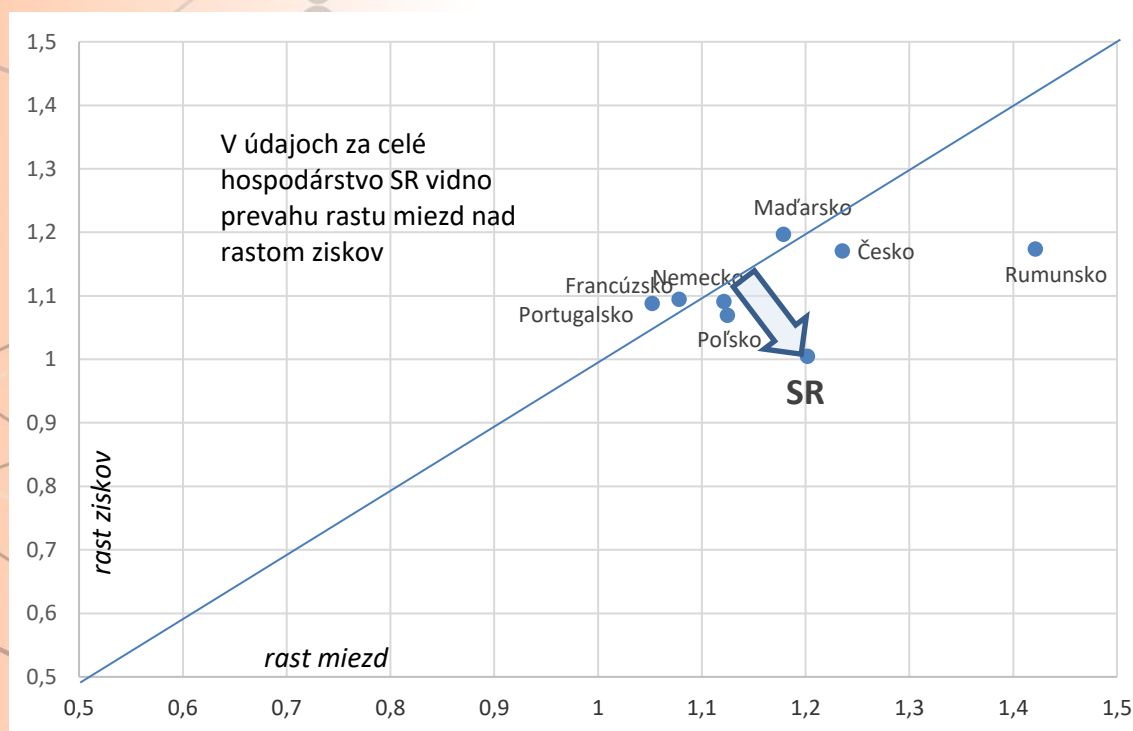
³⁵ Čisté prevádzkové prebytky sú kategóriou národných účtov, ktorá je blízka kategórii hospodárskeho výsledku v podnikovom hospodárstve. Je vhodným ukazovateľom pre vyjadrenie hospodárskeho výsledku na makroekonomickej, sektorovej, či odvetvovej úrovni.

Vzájomný pomer týchto dvoch parametrov – základní predurčuje aj vzájomný pomer dvoch najväčších zložiek daňovo-odvodového zaťaženia. Tu preskúmame vývoj pomeru týchto dvoch báz daňovo-odvetvového zaťaženia.

Grafy 82 a 83 preukazujú zmenu proporcií medzi týmito dvomi bázami:

- V období po roku 2012 sa pomer výrazne vychýlil v prospech rastu miezd (v grafe 82 sa to prejavuje pozíciou SR pod diagonálou).

Graf 82 Kombinácia rastu miezd a rastu ziskov v období 2012 – 2018 (celé hospodárstvo)



Vysvetlivky: Ide o index zmeny veličín (priemer za roky 2016 až 2018 v pomere k priemeru za 2012 až 2014). Rast miezd je vyjadrený cez rast odmien zamestnancov, rast ziskov cez rast čistých prevádzkových prebytkov).

Interpretácia: Ak je rast ziskov a miezd vyvážený, údajový bod bude v blízkosti diagonály v grafe. Čím ďalej je údajový bod od diagonály, tým viac je proporcia medzi rastom ziskov a miezd vychýlená na niektorú stranu: Ak je bod pod diagonálou, prevažuje dynamika objemu miezd. Ak je nad diagonálou, rýchlejšie rastie objem ziskov. Z tohto grafu vyplýva, že v závere sledovaného obdobia (2016 – 2018) sa predovšetkým v SR a Rumunsku vychylovalo rozdeľovanie príjmov v prospech miezd a v neprospech ziskov. Body reprezentujúce tieto dve ekonomiky sú ďaleko od diagonály a sú pod ňou.

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

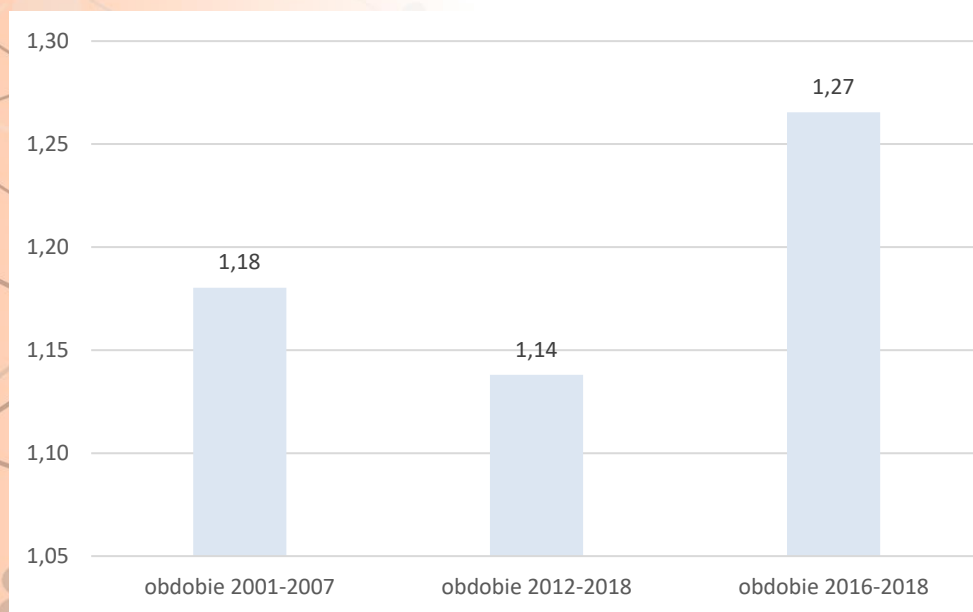
Vzájomný pomer miezd a ziskov (čistých prevádzkových prebytkov) sa zmenil v prospech miezd a to diferencovane:

V údajoch za hospodárstvo ako celok vidíme skôr miernejší posun: Mzdy dosahovali v skoršom období (2001 – 2007) približne 1,18- násobok objemu ziskov. V období po roku 2016 dosahovali mzdy 1,27- násobok objemu ziskov (graf 83).

V údajoch za priemyselnú výrobu alebo za odvetvie výroby motorových vozidiel vidno podstatne výraznejšiu zmenu (grafy 84 až 87): Objem miezd vo výrobe motorových vozidiel dosahoval 1,44- násobok objemu ziskov pred rokom 2007, po roku 2016 to už bol 2,59- násobok. V automobilovom priemysle sa tak pomer miezd k ziskom takmer zdvojnásobil.

Na tomto príklade je dobre viditeľné, ako sa môže tendencia v priemyselnej výrobe (alebo v odvetví výroby motorových vozidiel) môže výrazne líšiť od obrazu na úrovni celého hospodárstva. Vychýlenie sa proporcie medzi mzdami a ziskami - v prospech miezd - je v priemyselnej výrobe (a v tom vo výrobe motorových vozidiel) podstatne výraznejšie, ako v údajoch za hospodárstvo ako celok.

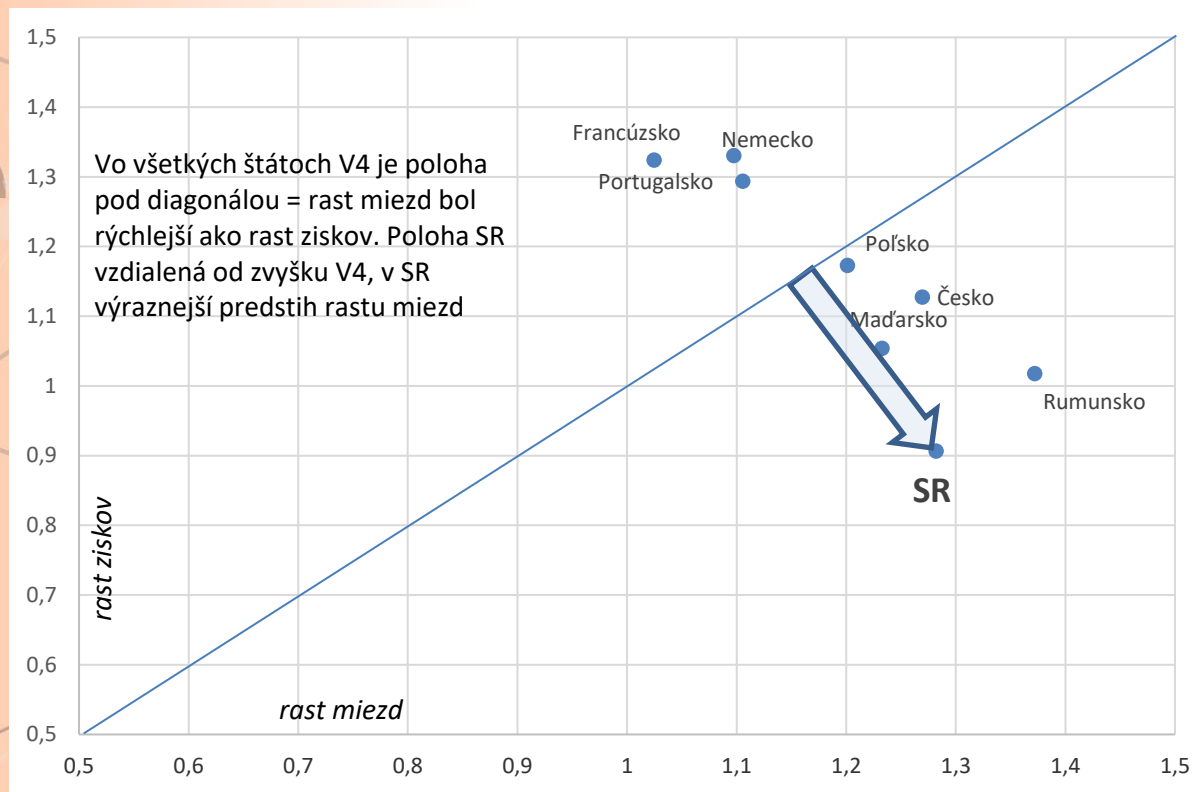
Graf 83 Zmeny pomeru miezd a ziskov v SR (celé hospodárstvo)



Vysvetlivky: Ide o pomer odmeny zamestnancov / čistý prevádzkový prebytok.

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

Graf 84 Kombinácia rastu miezd a rastu ziskov v období 2012 – 2018 (v priemyselnej výrobe)



Vysvetlivky: Ide o index zmeny veličín (priemer za roky 2016 až 2018 v pomere k priemeru za 2012 až 2014). Rast miezd je vyjadrený cez rast odmien zamestnancov, rast ziskov cez rast čistých prevádzkových prebytkov).

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

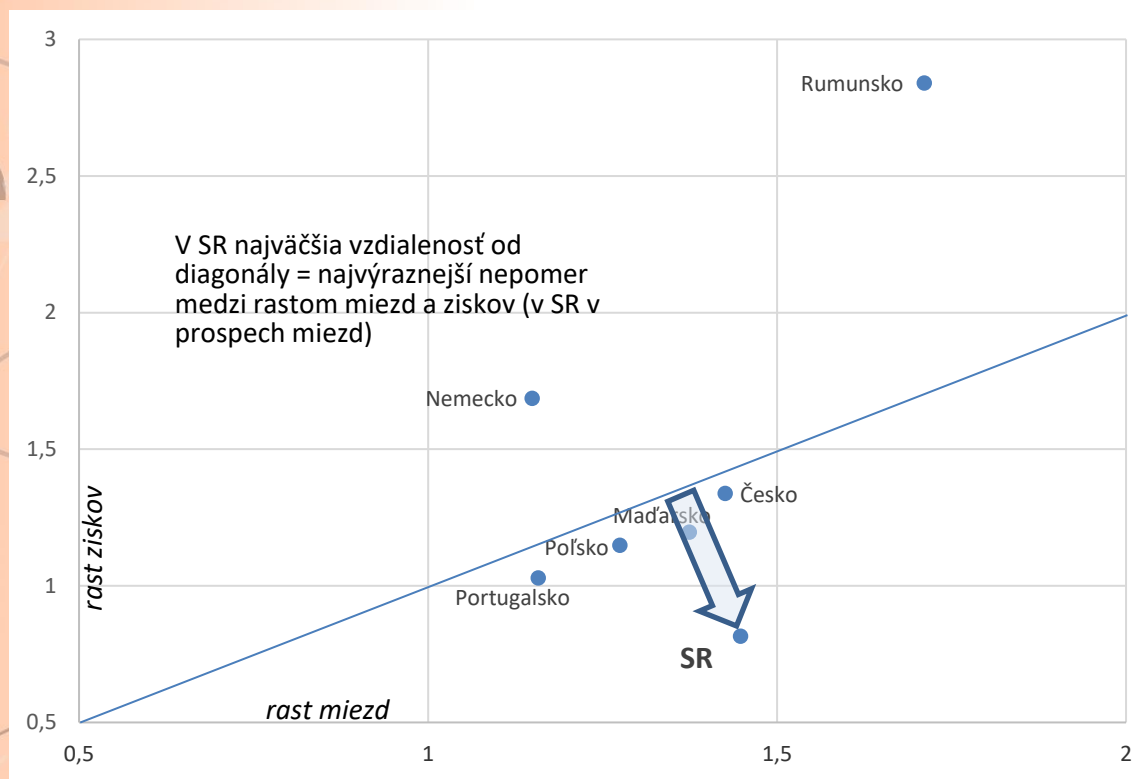
Graf 85 Zmeny pomeru miezd a ziskov v SR (v priemyselnej výrobe)



Vysvetlivky: Ide o pomer odmeny zamestnancov/čistý prevádzkový prebytok.

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

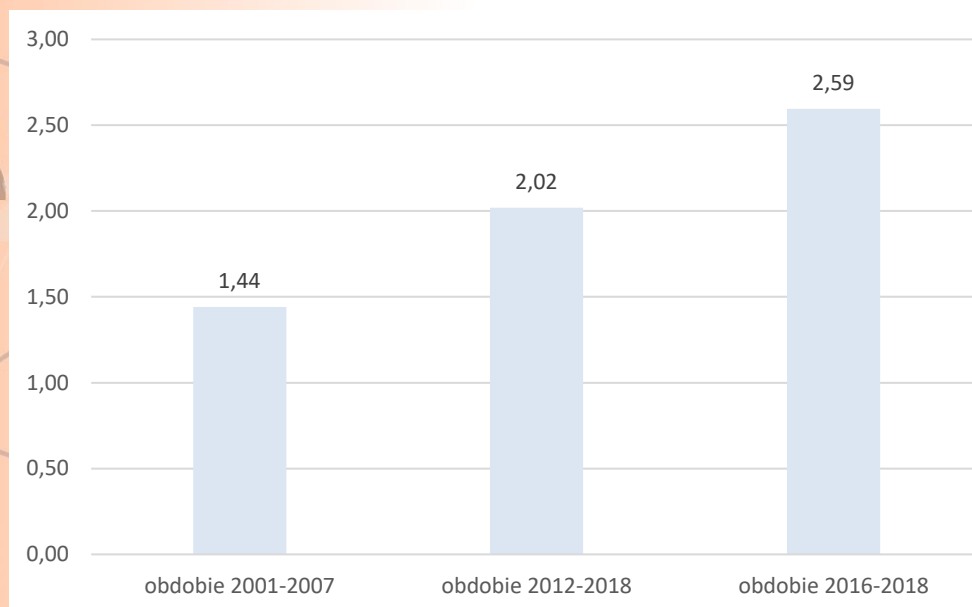
Graf 86 Kombinácia rastu miezd a rastu ziskov v období 2012 – 2018 (v odvetví výroby motorových vozidiel)



Vysvetlivky: Ide o index zmeny veličín (priemer za roky 2016 až 2018 v pomere k priemeru za 2012 až 2014). Rast miezd je vyjadrený cez rast odmien zamestnancov, rast ziskov cez rast čistých prevádzkových prebytkov).

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

Graf 87 Zmeny pomeru miezd a ziskov v SR (v odvetví výroby motorových vozidiel)



Vysvetlivky: Ide o pomer odmeny zamestnancov/ čistý prevádzkový prebytok.

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

Ak báza pre sociálne príspevky (odvody) zjavne získavala navrch oproti báze pre daň z príjmov, musela byť aj odvodová záťaž vyššia v pomere k zaťaženiu daňou z príjmu PO (keďže samotné sadzby daní a odvodov sa v posledných rokoch významnejšie nemenili). Tabuľka 124 dokazuje, že zaťaženosť odvodmi je podstatne významnejšia ako zaťaženosť daňou z príjmu právnických osôb.

Tabuľka 124 Porovnanie zaťaženia odvodmi (sociálnymi príspevkami platenými zamestnávateľmi) a zaťaženia daňou z príjmu právnických osôb

	2014	2018	Priemer 2014 - 2018
Celé hospodárstvo SR			
odvody / pridaná hodnota	9,7	11,2	10,4
daň z príjmu PO / pridaná hodnota	3,2	3,3	3,6
Priemyselná výroba			
odvody / pridaná hodnota	10,2	13,3	11,7

daň z príjmu PO / pridaná hodnota	4,0	4,3	4,7
Výroba motorových vozidiel			
odvody / pridaná hodnota	9,7	13,9	11,9
daň z príjmu PO / pridaná hodnota	7,5	6,0	7,3

Zdroj: Vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u a Finančnej správy SR

3.2.5. ZHRNUTIE

Ako mimoriadne významný sa javí zlom, ktorý nastal približne v období 2014/2015 a zmenil vývojové tendencie v ďalších rokoch: pri rastúcej pracovnej náročnosti produkcie v SR silno narastal podiel nákladov práce (priamych aj nepriamych) s výrazným dopadom na nákladovú konkurencieschopnosť. Pri takomto náraste pracovnej a mzdovej náročnosti je potom daňovo-odvodové zaťaženie predovšetkým práce vnímané obzvlášť citlivo. Relatívne vysoká miera tejto záťaže je relevantným faktorom obmedzujúcim nákladovú konkurencieschopnosť.

V období po spomínanom zlome pripadá na dodatočnú jednotku vytvorenej pridanej hodnoty v hospodárstve SR dvojnásobné množstvo miezd a trojnásobné množstvo sociálnych príspevkov zamestnávateľa ako v období pred finančnou krízou 2009. Ak zúžime pohľad na sektor priemyselnej výroby a v ňom na odvetvie výroby automobilov, môžeme konštatovať:

- Zdvojnásobenie podielu miezd na prírastku pridanej hodnoty (pri porovnaní posledného obdobia s obdobím o cca dekádu skorším);
- Strojnasobenie podielu sociálnych príspevkov (odvodov) platených zamestnávateľom na prírastku pridanej hodnoty v tom istom období);
- Nárast pomeru sociálnych príspevkov k mzdám. Znamená to nárast váhy nepriamych nákladov práce (sociálnych príspevkov));

Uvedené tendencie v SR nie sú v súlade s tendenciami za EÚ 28. Z toho vyplýva problém pre nákladovú konkurencieschopnosť: V SR podiel nákladov práce na novovytvorenej hodnote prudko stúpol, za EÚ 28 ako celok klesol.

Odmeny zamestnancov a ich komponenty (mzdy a sociálne príspevky zamestnávateľa) rástli podstatne rýchlejšie ako rástla pridaná hodnota. Stagnácia priemernej odmeny zamestnanca vo výrobe automobilov v EÚ 28 ostro kontrastuje s viac ako 23 % rastom priemernej odmeny zamestnanca v tom istom odvetví v SR. Je to jasná indícia ústupu konkurenčnej výhody nízkych nákladov práce v SR.

Ak konštatujeme výrazný predstih rastu odmien zamestnancov pred rastom pridanej hodnoty, nevyhnutne to znamená nárast jednotkových nákladov práce. Kým pri „makro“- pohľade na celú ekonomiku môžeme hovoriť o pretrvaní značnej časti konkurenčnej výhody nižších jednotkových nákladov práce, tak pri odvetvovom pohľade na priemyselnú výrobu a hlavne výrobu automobilov musíme pripustiť už takmer vyčerpanie tejto konkurenčnej výhody. V priemyselnej výrobe a odvetví výroby motorových vozidiel badáme ešte výraznejšie zúženie medzery medzi jednotkovými nákladmi práce v SR a v ostatných porovnávaných krajinách. Problém v priemyselnej výrobe je podstatne výraznejší ako by sa zdalo pri pohľade na celé hospodárstvo.

Keby boli v ekonomike rozvinuté ďalšie faktory konkurencieschopnosti, neboli by s nárastom jednotkových nákladov práce spojené tak výrazné obavy. Z pohľadu národohospodárskeho nie je cieľom dlhodobo udržiavať nízke jednotkové náklady práce ako dominantný pilier konkurencieschopnosti. Problémom je, že nízke jednotkové náklady práce boli faktorom konkurencieschopnosti nielen na začiatku ekonomickej transformácie, ale aj o tri desaťročia neskôr. Pritom riziko vyprchania výhody nízkych nákladov práce bolo už dlhodobo predvídané. Priemyselné politiky a politiky konkurencieschopnosti tu mali značné rezervy (v určitých obdobiach tieto politiky štátu až absentovali).

Keďže objem miezd (ako základne pre sociálne príspevky = odvody) rástol v posledných rokoch podstatne rýchlejšie ako objem ziskov (základne pre daň z príjmov korporácií), predstavovala zaťaženosť odvodmi násobne väčší problém ako zaťaženosť daňou z príjmu PO.

Tento dokument bol finalizovaný v čase ekonomickej depresie vyvolanej pandémiou. V tejto súvislosti sú vyššie spomenuté problémy umocnené: Narastajúca odvodová zaťaženosť je vo fáze poklesu výkonov podnikov ďaleko výraznejším problémom ako inokedy. A to nielen pre samotnú výšku záťaže, ale aj pre jej anticyklickú povahu- podiel miezd aj odvodov na vytvorenej pridanej hodnote má

tendenciu vzrásť v depresii³⁶. Ak sa v takejto situácii vyvoláva tlak na ďalší rast nákladov práce (administratívnymi opatreniami ako zvýšenie minimálnej mzdy a viazanie príplatkov na ňu), zosilňuje sa negatívny dopad na podniky aj na trh práce. A to nielen na obdobie trvania útlmu ekonomiky. Sťažuje to aj následnú fázu oživovania aktivity.

³⁶ Nárast podielu miezd a odvodov na pridanej hodnote v čase úpadku ekonomiky je vysvetliteľný tým, že mzdy (a z nich počítané odvody) sú pomerne zotrvačné, zazmluvnené, v značnej miere nepružné. Pri depresii prudko klesá produkcia, pridaná hodnota (v nej hlavne zisky) – podiel relatívne zotrvačnejších miezd v tejto situácii stúpa.

3.3. ANALÝZA NA PRÍKLADOCH VZOROVÝCH PODNIKOV V SR

3.3.1. MALÝ PODNIK

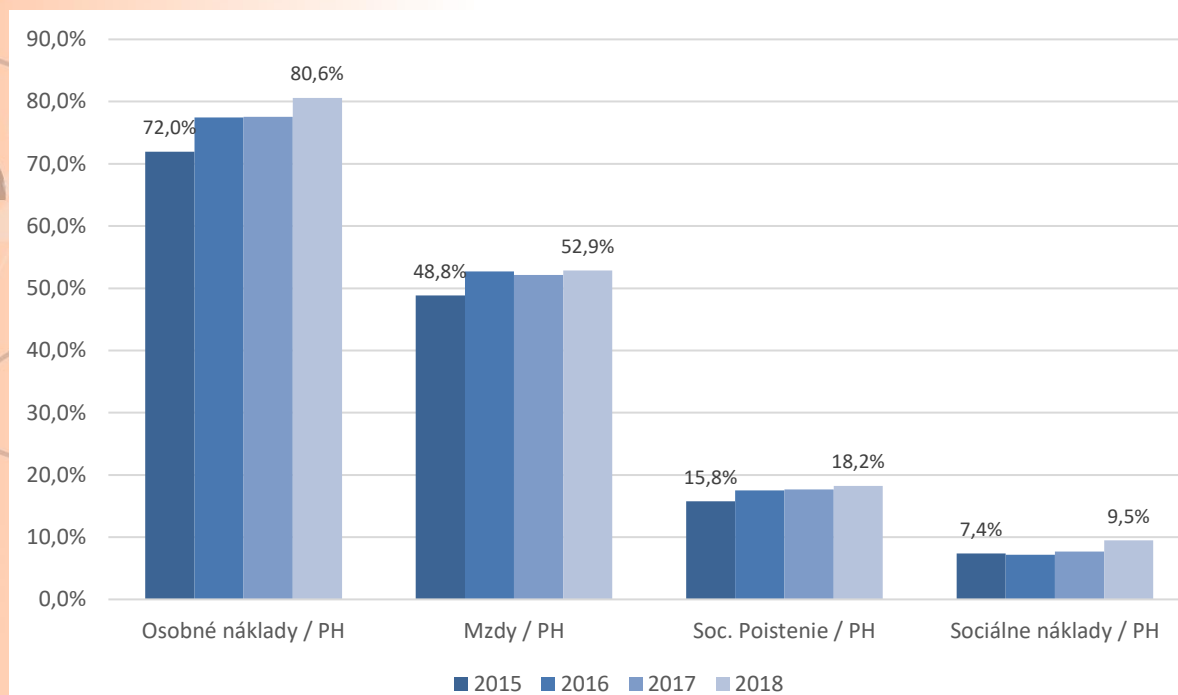
Hlavnou oblasťou, na ktorú sa v tejto časti zameriavame, je veľkosť hlavných druhov nákladov so zreteľom na osobné náklady. Tie spolu predstavujú súčet mzdových nákladov, sociálnych a zdravotných odvodov zamestnanca a zamestnávateľa a sociálnych nákladov na zamestnancov. Zaujímajú nás však aj iné druhy nákladov ako sú dane, spotreba materiálu či odpisy.

Vzhľadom na fakt, že pracujeme s údajmi z výkazov ziskov a strát za jednotlivé roky, problém používania bežných cien by mohol spôsobiť skreslenie dosiahnutých výsledkov ak by sme ich vyjadrovali v absolútnom vyjadrení. Preto vývoj nákladov vyjadrujeme v niektorých ukazovateľoch na množstve pridanej hodnoty (PH).³⁷ Kontrolujeme tak vývoj veľkosti nákladov v porovnaní s produkciou spoločnosti.

Graf 88 zobrazuje podiel jednotlivých druhov nákladov na pridanej hodnote. Z jeho vývoja možno jasne pozorovať, že v priebehu štyroch rokov vzrástol podiel osobných nákladov na celkovej hrubej pridanej hodnote podniku o viac ako 8 p.b., čo predstavuje silný rast, ktorý nebol kompenzovaný adekvátnym rastom pridanej hodnoty. Náklady spojené s pracovnou silou tak určite narástli, pričom nárast bol zaznamenaný vo všetkých podkategóriách osobných nákladov. V pomere ku množstvu vyprodukovanej hodnoty rástli mzdy zamestnancov, s nimi spojené odvody zamestnancov a zamestnávateľov a v neposlednom rade aj náklady na sociálny fond tvorený zamestnávateľom. Mzdová konkurencieschopnosť sa tak znížila, pretože tento druh nákladov v porovnaní s objemom produkcie spoločností rástol.

³⁷ Pridaná hodnota predstavuje rozdiel medzi hrubými tržbami a nákladmi podniku. Neskôr po zdanení na seba berie podobu zisku.

Graf 88 Podiel osobných nákladov na pridanej hodnote malého vzorového podniku (2015 – 2018)



Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

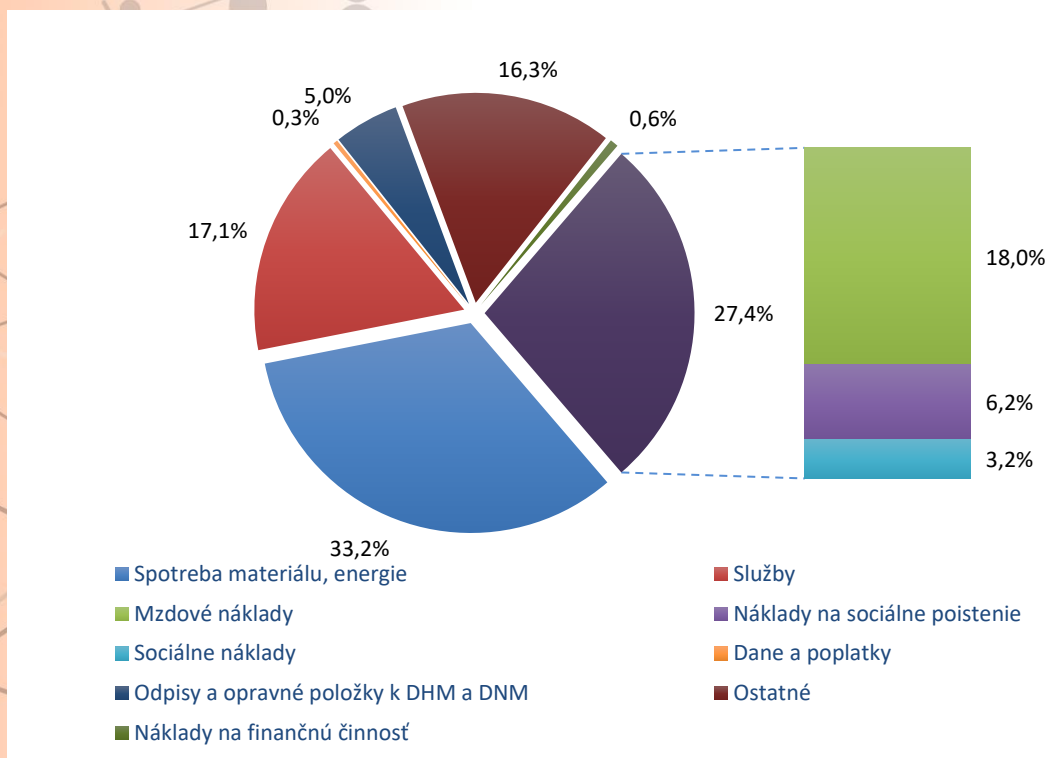
Detailný pohľad na štruktúru nákladov malého vzorového podniku v roku 2018 poskytuje Graf 89 . V čase vytvárania tejto analýzy predstavoval tento rok posledné dostupné údaje pre väčšinu analyzovaných spoločností.

Tretinu všetkých nákladov, ktoré mal malý vzorový podnik tvorili priame náklady na produkciu vo forme spotreby materiálu a energií pri výrobe. Druhou najväčšou nákladovou položkou zo všetkých nákladov sú práve osobné náklady, ktoré tvoria viac ako 27 %. Z nich sú až dve tretiny tvorené samotnými mzdami zamestnancov a tretina osobných nákladov vzniká vo forme odvodov a sociálnych nákladov na zamestnancov. Položkou hodnou pozornosti sú aj náklady na služby, ktoré predstavujú takmer pätinu všetkých nákladov malého podniku (tu okrem iných služieb sú účtované aj náklady na prácu SZČO). Daňové zaťaženie vo forme dane z motorových vozidiel alebo nehnuteľností predstavuje len marginálne hodnoty. Poslednou významnou nákladovou položkou je opotrebenie dlhodobého majetku vo forme odpisov, ktoré pri malom podniku predstavovalo 5 % z celkových nákladov. Ostatné časti nákladov ako sú opravné položky na pohľadávky, zásoby a pod. je veľmi ťažké analyzovať v čase,

pretože majú často nepravidelný charakter a nemusia byť prítomné v každom účtovnom období. Z tohto dôvodu sú takéto položky združené do časti ostatné, ktorej nevenujeme väčšiu pozornosť.

Poskytnutý pohľad na štruktúru nákladov umožňuje iba „statický“ pohľad na veľkosť jednotlivých druhov nákladov, čím zvyrazňuje ich dôležitosť indikovanú ich veľkosťou. Pre detailnejší pohľad do vývoja štruktúry nákladov je nutné využiť „dynamický“ pohľad na náklady, teda na ich zmenu v čase. Keďže sa však jedná o veľmi volatilné veličiny, je nutné použiť priemerné hodnoty, ktoré v našom prípade reprezentujú obdobie dvoch rokov (priemerná hodnota za obdobie dvoch rokov). Bez tejto úpravy dát by výkyvy vo vývoji dát znemožňovali podhaliť vývojové tendencie jednotlivých druhov nákladov.

Graf 89 Štruktúra nákladov malého vzorového podniku v roku 2018

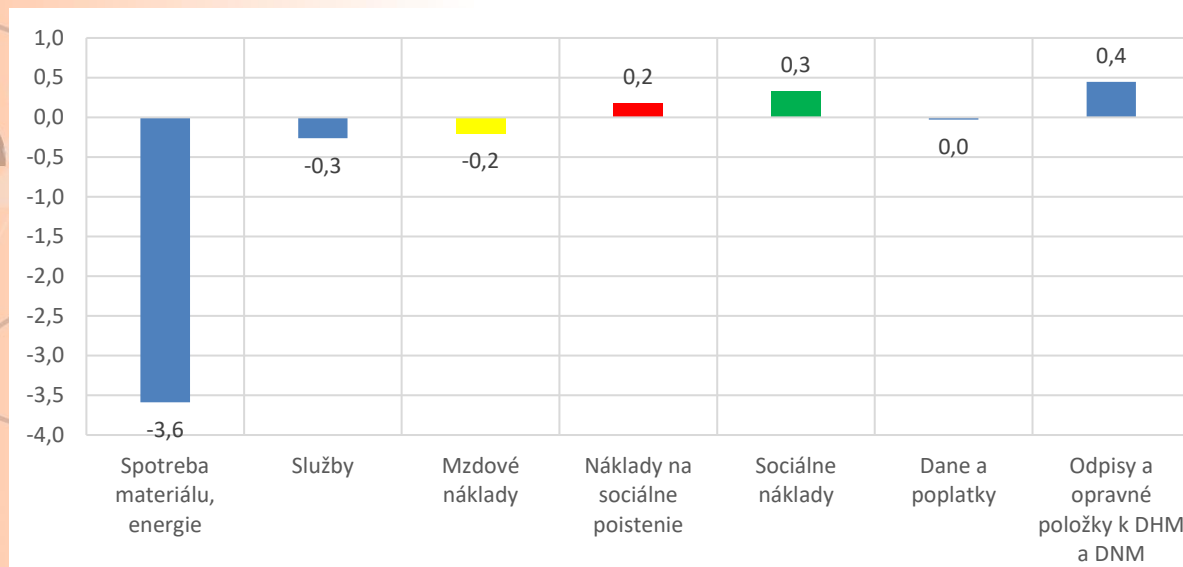


Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk

Graf 90 zobrazuje zmenu vo veľkosti podielov jednotlivých druhov nákladov medzi obdobia rokov 2015 - 16 a 2017 - 18. Negatívne hodnoty dosiahnuté v tomto grafe reprezentujú zníženie podielu nákladovej kategórie na celkovom objeme nákladov, pozitívne hodnoty naopak ich rast.

Najväčšiu zmenu v podiele zaznamenala kategória spotreby materiálu a energie. Podiel nákladov vynaložených na výrobu tak poklesol, čo naznačuje nižší rast objemu nákladov na materiál pri výrobe, nemusí však automaticky znamenať menej náročnú výrobu na vstupy. Táto zmena len indikuje pomalší rast objemu nákladov ako bolo tempo rastu celkových nákladov, ktoré môže vychádzať z potreby zvyšovania efektivity výroby. Ostatné položky nedosiahli pri zmene podielu v celkových nákladov ani zďaleka podobnú hodnotu. Zaujímavou je situácia pri vývoji zmeny nákladov na mzdy a odvody, keď relatívna pozícia mzdových nákladov poklesla o 0,2 p.b., zatiaľ čo náklady na sociálne poistenie (odvody) vo svojej relatívnej veľkosti narástli o rovnakú hodnotu. To môže byť výsledkom narastajúcej odvodovej záťaže (minimálne náklady na odvody rástli rýchlejšie ako tempo mzdových nákladov). Podobne je na tom aj položka sociálnych nákladov, ktoré rástli v objeme ešte o niečo rýchlejšie ako náklady na sociálne poistenie. Celkovo tak osobné náklady zväčšili svoj podiel medzi obdobia o 0,3 p.b. Tento nárast však nemožno pripísať rastu mzdovej úrovne, skôr nárastu odvodového zaťaženia a sociálnych nákladov na zamestnanca. Za zvýšením podielu odpisov na celkovej štruktúre nákladov možno hľadať intenzívnejšiu investičnú aktivitu v poslednom období, ktorá zvýšila zásobu aktív v podnikoch a tie sa začali odpisovať a zvyšovať ich podiel v celkovej nákladovej štruktúre. Tento vplyv je logickým nadviazaním na už spomenutý pokles podielu spotreby materiálu a energií vo výrobe, ktorý práve možno spojiť s obnovovacími investíciami (prípadnou investičnou expanziou), ktorá dokáže produkovať finálnu produkciu pri nižšej materiállovej náročnosti.

Graf 90 Rozdiel medzi podielom nákladov vybraných položiek na celkových nákladoch v období 2015 - 16 a 2017 - 18 (v p.b., malý vzorový podnik)

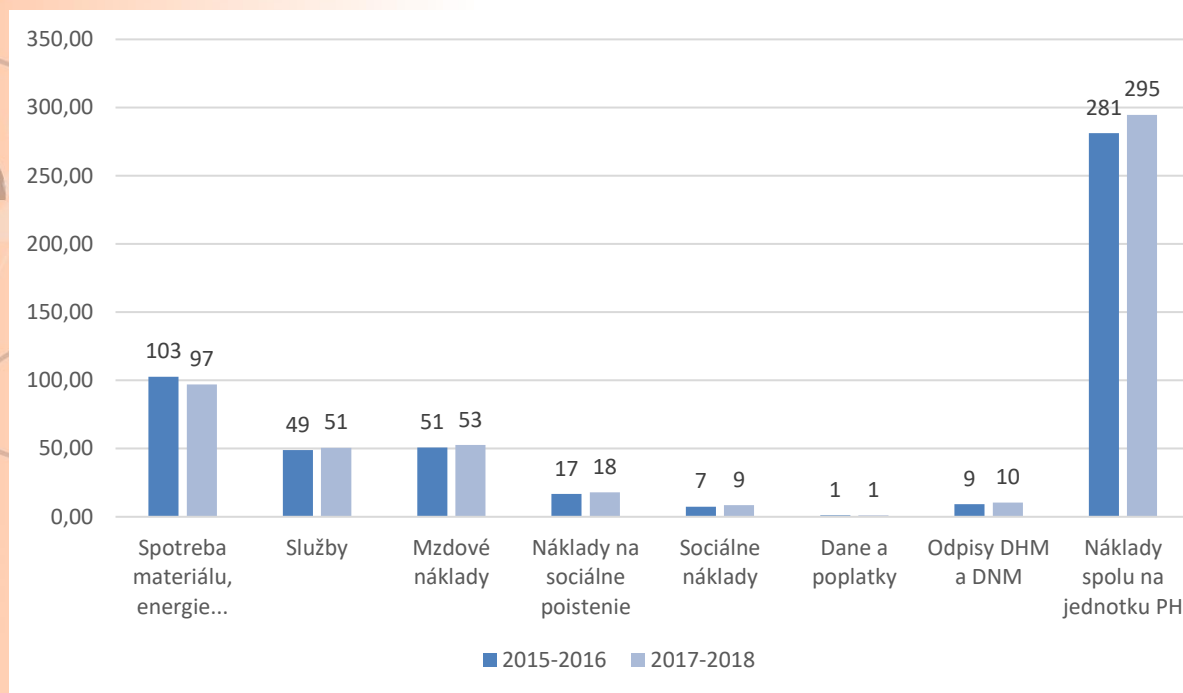


Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk

Pre ešte lepšie získanie prehľadu o vývoji podnikových nákladov sa v ďalšom ukazovateli zameriame na veľkosť nákladov potrebných na vyprodukovanie 100 EUR pridanej hodnoty (nákladová náročnosť podniku na produkciu). Dosahovanie čo najnižšej hodnoty v tomto ukazovateli je cieľom každého podniku s ohľadom na dosiahnutie čo najvyššej nákladovej efektívnosti.

Medzi dvoma porovnávanými obdobiami možno sledovať hlavne nárast v objeme nákladov na dosiahnutie 100 EUR pridanej hodnoty v malom vzorovom podniku. Ide o nárast približne 14 EUR, čo predstavuje takmer 5 %. Tento nárast však naopak nebol ťahaný, ale bol skôr brzdený poklesom spotreby materiálu a energií vo výrobe. To môže indikovať dva faktory, ktoré by spôsobili tento vývoj. Prvým je zmena cien materiálových vstupov vo výrobe (teda ich pokles), druhým je tlak na vyššiu produktivitu práce (teda efektívnejšie využívanie materiálových vstupov vo výrobe). Vzhľadom na fakt, že v rokoch 2017 a 2018 sa index cien priemyselných výrobcov pohyboval v kladných hodnotách (v medziročnom porovnaní), môžeme prvý faktor považovať za nevýznamný a konštatovať, že za poklesom materiállovej náročnosti produkcie je rast efektívnosti výroby v smere znižovania materiálových vstupov. Ostatné nákladové položky zaznamenali mierny nárast.

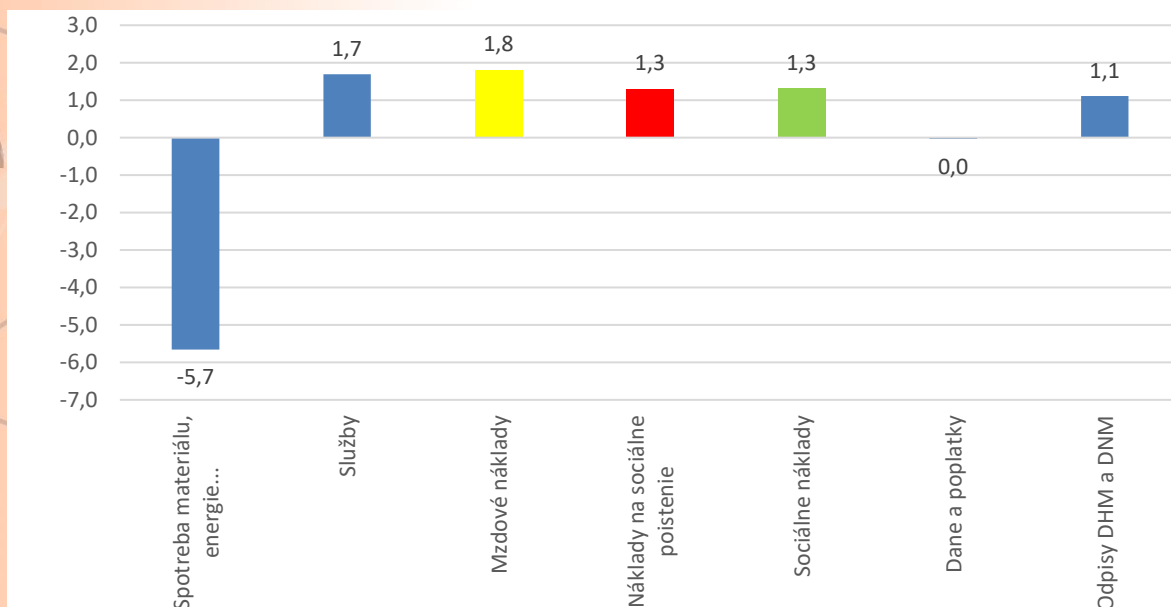
Graf 91 Nákladová náročnosť na získanie 100 EUR pridanej hodnoty pre malý vzorový podnik (2015 – 2018)



Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk

Rástli najmä mzdové náklady potrebné na dosiahnutie 100 EUR pridanej hodnoty, čo je výsledkom napätej situácie na trhu práce. Nedostatok pracovnej sily tlačí na rast miezd, ktoré sa premietajú do výšky osobných nákladov. Rovnako však rástli aj náklady na sociálne a zdravotné odvody a to dokonca vo vyššom tempe ako by sa dalo očakávať, vzhľadom na fakt, že sa vyjadrujú ako percento z mzdových nákladov. Nedostatok pracovných síl vedie zamestnávateľov aj ku tvorbe rôznych zamestnaneckých benefitov, ktorými sa snažia lákať potenciálnych zamestnancov. Tieto zvýšené náklady sa premietajú aj do rastu sociálnych nákladov zamestnancov či už zvýšeným príplatkom na stravné alebo väčším objemom prostriedkov v sociálnom fonde. Celkovo tak osobné náklady narástli o 4,4 EUR na 100 EUR pridanej hodnoty. Predpokladáme, že práve nárast osobných nákladov bol hlavným ťahúňom väčších tlakov na zvyšovanie efektívnosti materiálových a energetických vstupov do výroby.

Graf 92 Rozdiel v nákladovej náročnosti na vytvorenie 100 EUR pridanej hodnoty medzi 2015 - 16 a 2017 - 18 podľa vybraných druhov nákladov (v EUR)

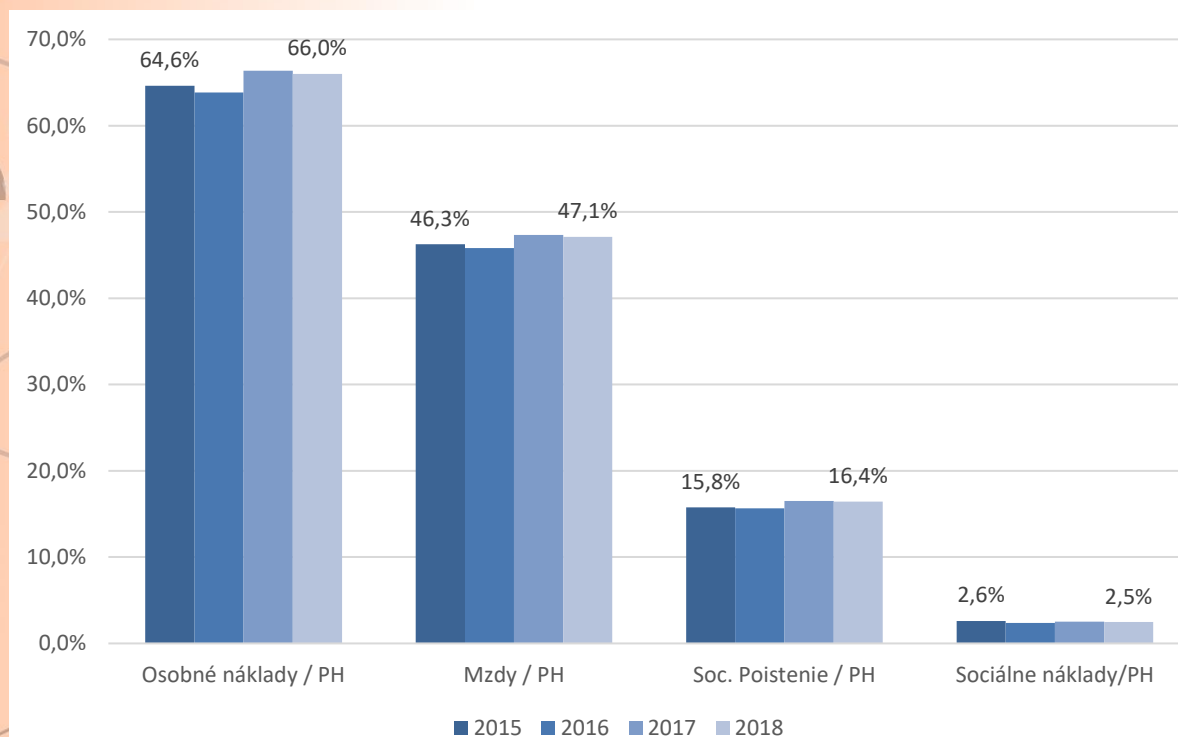


Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk

3.3.2. STREDNÝ PODNIK

Vzorový podnik, ktorý kategóriou spadá do strednej veľkosti (od 50 – 249 zamestnancov, ročný obrat od 2 mil. EUR do 100 mil. EUR) bude mať logicky rozdielnu štruktúru nákladov ako tomu bolo pri malom podniku. Predpokladáme, že väčšiu rolu budú zohrávať najmä priame náklady na výrobu v podobe materiálu a energie. Z charakteru výroby vybraných odvetví sa dá predpokladať, že vo výrobe bude zapojené väčšie množstvo strojov a zariadení ako pri malom podniku, čo však bude priamo ovplyvňovať výšku osobných nákladov, ktoré budú v podiele na celkových nákladoch môžu dosahovať nižšie hodnoty.

Graf 93 Podiel osobných nákladov na pridanej hodnote stredného vzorového podniku (2015–2018)



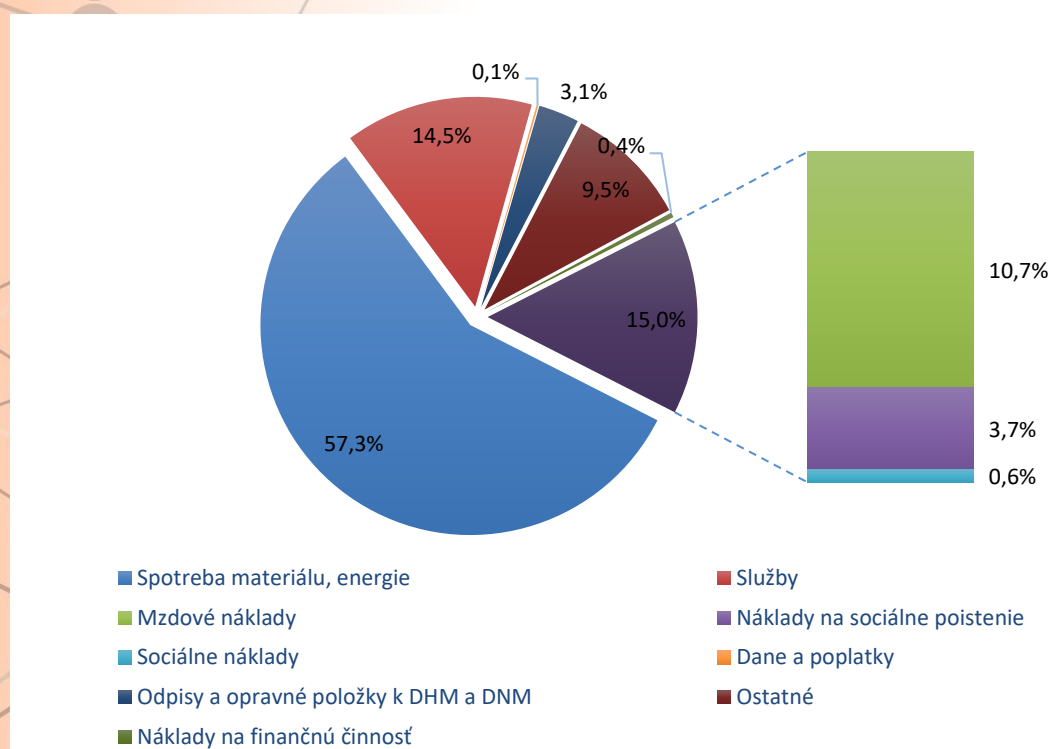
Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

Nie je prekvapujúce, že v porovnaní s malým vzorovým podnikom dosahuje podiel osobných nákladov na pridanej hodnote stredného vzorového podniku nižšie celkové úrovne. Tie narástli v priebehu analyzovaného obdobia v podiele na pridanej hodnote o 1,5 p.b.

Graf 93 nám poodhaľuje čo bolo ťahúňom nárastu podielu – bol to najmä nárast podielu mzdových nákladov a rovnako sociálnych a zdravotných odvodov. Obe kategórie však nedosahujú tak rozdielne podiely v porovnaní s malým vzorovým podnikom ako by sa mohlo očakávať. Najmä podiel nákladov na sociálne poistenie je porovnateľný s ich veľkosťou v malom podniku. Prípadná zmena odvodov je tak citlivo vnímanou témou nie len pre malý, ale aj stredný vzorový podnik. Výrazne rozdielnym je však

podiel sociálnych nákladov na pridanej hodnote stredného podniku. Zatiaľ čo v malom podniku sa tento podiel blížil ku 10 % vytvorenej pridanej hodnoty, v strednom podniku tento podiel predstavuje iba štvrtinovú hodnotu. Možností, ktoré by dokázali vysvetliť tento rozdiel je niekoľko. Súčasťou sociálnych nákladov sú aj náklady na stravovanie, či náklady spojené s vyplatením odstupného pri ukončení pracovného pomeru. Za nižším podielom tak môže byť nákladovo efektívnejšie zabezpečenie stravovania zamestnancov alebo rozdielna miera fluktuácie pracovníkov, ktorá môže mať dopad na veľkosť nárokov na odstupné. Skúmať však, ktorý z týchto faktorov je prevládajúci nie je cieľom tejto analýzy.

Graf 94 Štruktúra nákladov stredného vzorového podniku v roku 2018

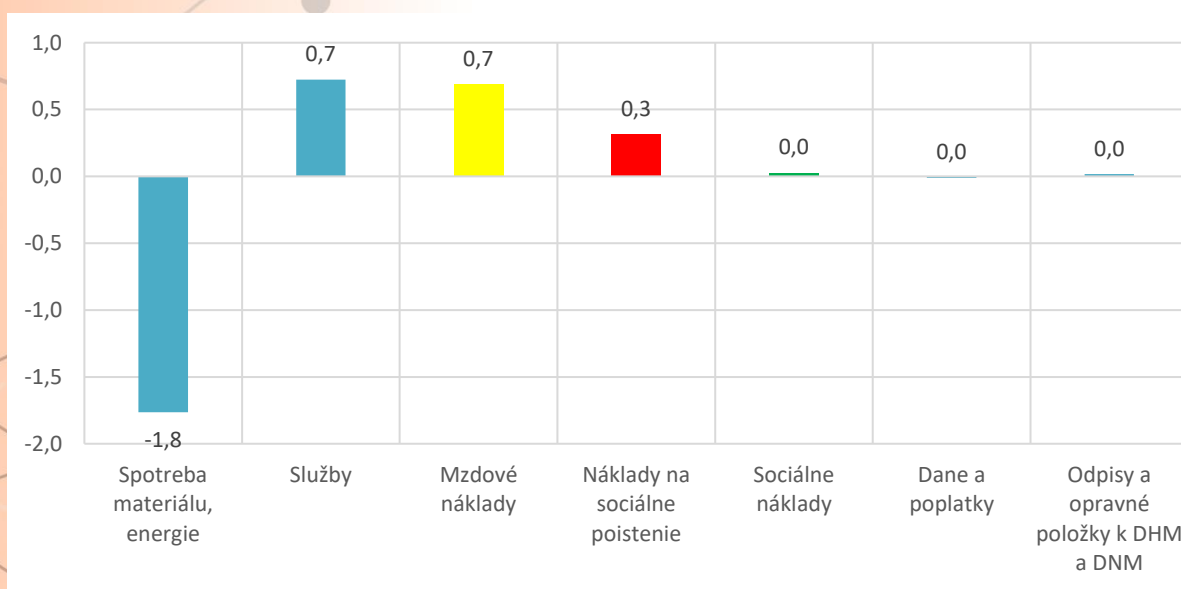


Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

Pri štruktúre nákladov stredného vzorového podniku dochádza k výraznému posunu významu nákladov na materiál a energie vo výrobe. Keďže ide o priemerný priemyselný podnik, takýto nárast sa dal predpokladať, pretože s vyššou mierou pridanej hodnoty sa vo všeobecnosti spája najmä sektor služieb. Potvrďuje sa aj náš druhý predpoklad o nižšom podiele osobných nákladov v celkových nákladoch stredného podniku. Zatiaľ čo náklady na materiál a energie v podiele na celkových

nákladoch vzrástol v porovnaní s malým podnikom o takmer tri štvrtiny, veľkosť podielu osobných nákladov klesla takmer o polovicu. Podiel nákladov na sociálne a zdravotné odvody v celkových nákladoch firmy rovnako poklesol. Rozdielovým je už spomenutý podiel sociálnych nákladov na zamestnancov, ktorý v prípade stredného vzorového podniku dosahuje iba marginálne hodnoty. Zostávajúce nákladové položky sa v porovnaní s priemerným malým podnikom až tak zásadne neodlišujú, jedine podiel nákladov na odpisy v porovnaní s malým vzorovým podnikom poklesol.

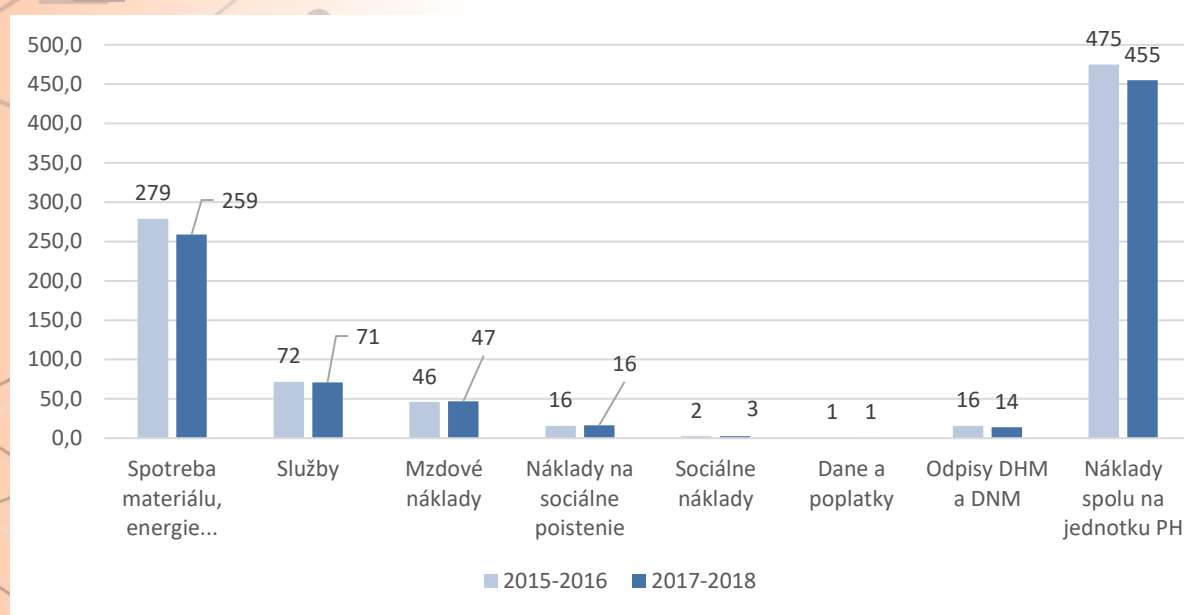
Graf 95 Rozdiel medzi podielom nákladov vybraných položiek na celkových nákladoch v období 2015-16 a 2017-18 (v p.b., stredný vzorový podnik)



Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

Pri pohľade na vývoj v čase v ostatnom období môžeme vidieť, že najviac dynamicky sa vyvíjajúcou položkou bola spotreba materiálu a energií. Tá si pripísala pokles o takmer 2 p. b., čo znamená že jej rola vo vzdialenejšom období bola ešte väčšia (približovala sa hodnote 60 %). Takmer celý pokles podielu nákladov na materiál a mzdy bol nahradený kumulatívnym nárastom osobných nákladov a služieb, ktoré nakupuje spoločnosť od externých dodávateľov (je tu zahrnutá aj práca SZČO). Pri osobných nákladoch rástli najmä mzdové náklady a s nimi súvisiace náklady na sociálne poistenie. Marginálne zastúpenie veľkosti sociálnych nákladov na zamestnancov sa nezmenilo a zostalo na rovnakej hodnote ako v predchádzajúcom období. Celková dynamika zmeny podielu jednotlivých nákladov sa udiala hlavne pri troch hlavných druhoch nákladov (materiál a energie, služby a osobné náklady), zatiaľ čo ostatné nákladové položky boli v čase statické, teda bez zmeny.

Graf 96 Nákladová náročnosť na získanie 100 EUR pridanej hodnoty pre stredný vzorový podnik (2015 – 2018)



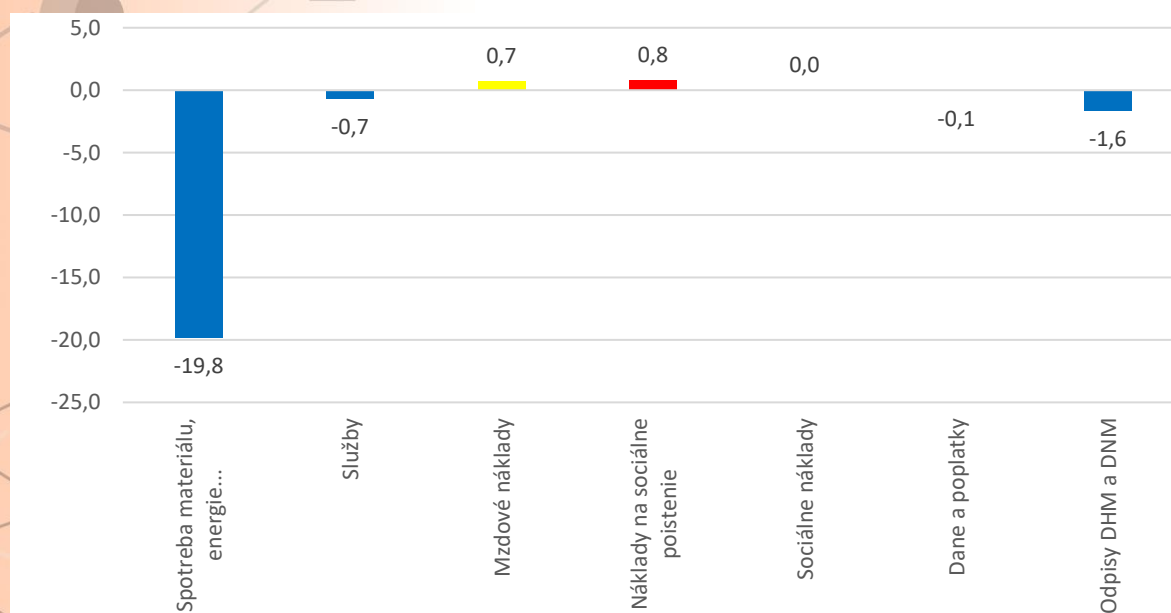
Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

Celkové náklady na vyprodukovanie 100 EUR pridanej hodnoty sa v porovnaní s malým vzorovým podnikom sú vyššie a to až o viac ako 54 %. Vyplýva z toho, že na dosiahnutie rovnakej veľkosti pridanej hodnoty pri malom a strednom podniku, vzniknú strednému podniku náklady, ktoré sú neporovnateľne vyššie – pracuje tak s nižšou mierou pridanej hodnoty.

Rozdielne však vychádzajú vývojové tendencie medzi týmito veľkostnými typmi spoločností. Zatiaľ čo malému podniku celkové náklady rástli o viac ako 14 EUR, stredný podnik zaznamenal pokles o 20 EUR. Rozdiel tak bol v predchádzajúcom priemernom období rokov 2015-2016 ešte výraznejší. Za poklesom celkových nákladov však možno hľadať najmä pokles nákladov na materiál a energie. Nedostatok pracovných síl na trhu práce, ktorá prevládala najmä v období rokov 2017-2018 vytvárala tlak na zvyšovanie osobných nákladov, ktorý sa nakoniec aj materializoval v podobe rastu osobných nákladov.

Jednou z možných ciest zachovania si nákladovej konkurencieschopnosti tak bol tlak na efektívnejšie využívanie vstupov vo výrobe. Predpokladáme, že práve tento faktor spôsobil tak enormný pokles nákladov na materiál a energie, napriek tomu, že v priemere ceny materiálu a energií v tomto období už vykazovali pozitívny rast.

Graf 97 Rozdiel v nákladovej náročnosti na vytvorenie 100 EUR pridanej hodnoty medzi 2015-16 a 2017-18 podľa vybraných druhov nákladov (v EUR)



Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

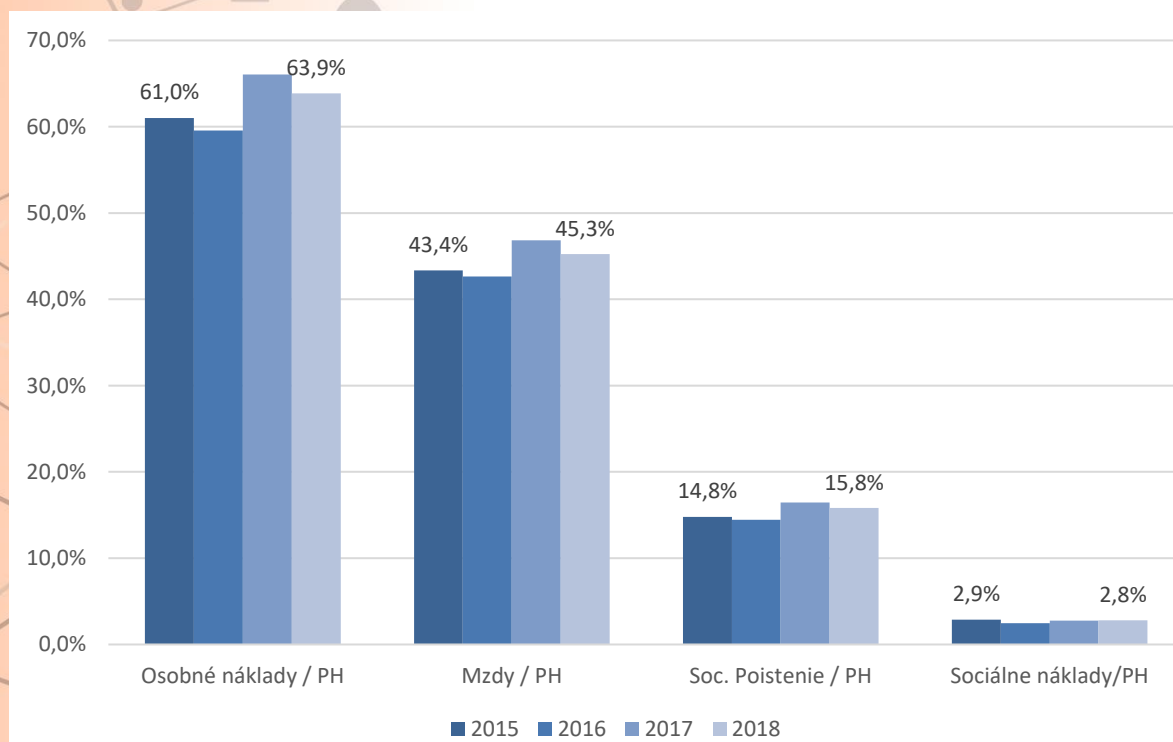
Zaujímavým je aj fakt, že napriek tomu, že osobné náklady rástli, čo sa (ako sme už viackrát v tomto dokumente uviedli) dalo očakávať, tak pri prepočte na 100 EUR pridanej hodnoty podniku narástli náklady na sociálne a zdravotné odvody v absolútnej hodnote viac ako samotné mzdové náklady. Tieto dve nákladové položky boli jediné, ktoré si medzi obdobia 2015-2016 a 2017-2018 pripísali kladný rast (ako vidieť z

Graf 97). Ostatné nákladové položky vo vyjadrení na 100 EUR pridanej hodnoty klesali. Ľudská práca sa tak stávala čoraz viac nákladovo náročnou a zdroje zachovania konkurencieschopnosti museli stredné podniky hľadať v tlaku na vyššiu produktivitu pri iných nákladových položkách (najmä materiálovej náročnosti produkcie). Potvrďuje sa, že veľkosť miezd a výška odvodového zaťaženia sú významnými položkami determinujúcimi vývoj konkurencieschopnosti aj stredného podniku.

3.3.3. VEĽKÝ PODNIK

Pri veľkom vzorovom podniku (počet zamestnancov nad 250 a ročný obrat nad 100 mil. EUR) predpokladáme, že trend, ktorý sme mohli pozorovať pri posune od malého podniku ku strednému sa ešte viac zvýrazní. Teda podiel materiálových a energických nákladov do výroby bude zohrávať ešte výraznejšiu rolu, zatiaľ čo veľkosť osobných nákladov bude opäť zohrávať nižšiu váhu v celkovej štruktúre nákladov podniku. To je dané hlavne charakterom výroby, ktorý v priemyselnej činnosti čoraz viac využíva prvky automatizácie a robotizácie, zatiaľ čo množstvo zapojenej pracovnej sily sa čoraz viac obmedzuje na obsluhu týchto strojov a zariadení.

Graf 98 Podiel osobných nákladov na pridanej hodnote veľkého vzorového podniku (2015 – 2018)

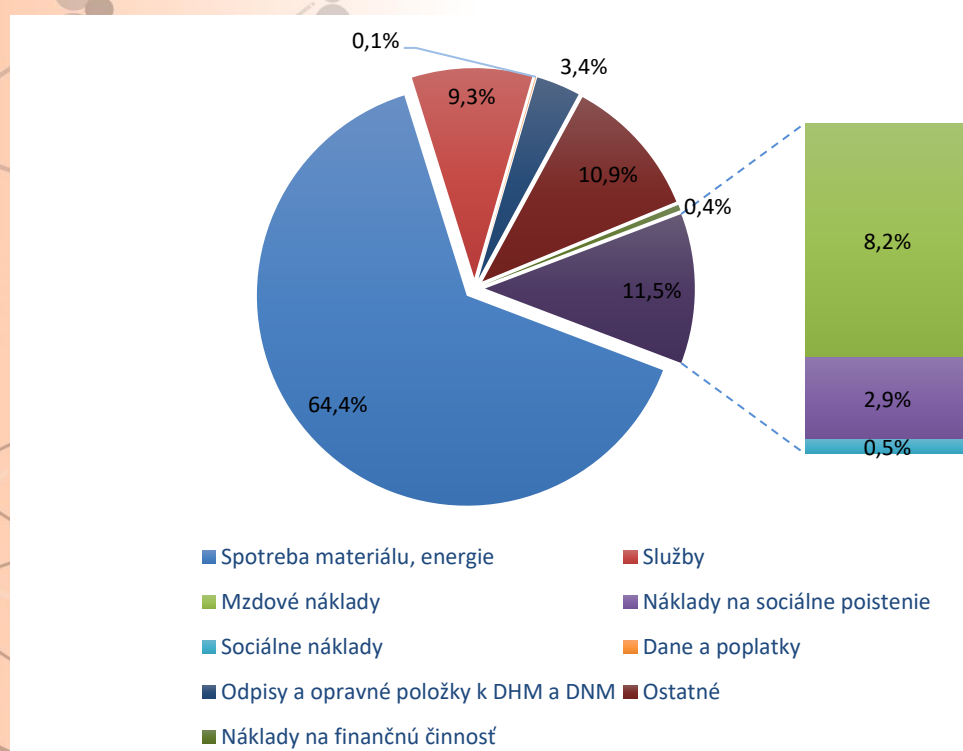


Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

V pomere ku celkovej vyprodukovanej pridanej hodnote sa osobné náklady podniku veľkosťou podobajú tomu strednému. Sú opäť o niečo nižšie, avšak nedochádza tu k tak razantnému poklesu podielu ako tomu bolo pri prechode od malého ku strednému podniku. Pokles podielu osobných nákladov na pridanej hodnote podľa veľkosti podniku tak nie je lineárny. V medziročnom porovnaní

však aj vo veľkom vzorovom podniku došlo k nárastu podielu osobných nákladov na celkovej pridanej hodnote podniku, celkovo si medzi rokmi 2015 – 2018 pripísali nárast o 2,9 p. b.. Dvojtretinovou časťou sa na tomto náraste podieľali osobné náklady, zostávajúca tretina prírastku bola tvorená nákladmi na sociálne poistenie (odvody). Podobne ako pri strednom vzorovom podniku, sociálne náklady na zamestnancov nedosahovali ani z ďaleka úrovne, ktoré predstavovali pri malom vzorovom podniku.

Graf 99 Štruktúra nákladov veľkého vzorového podniku v roku 2018



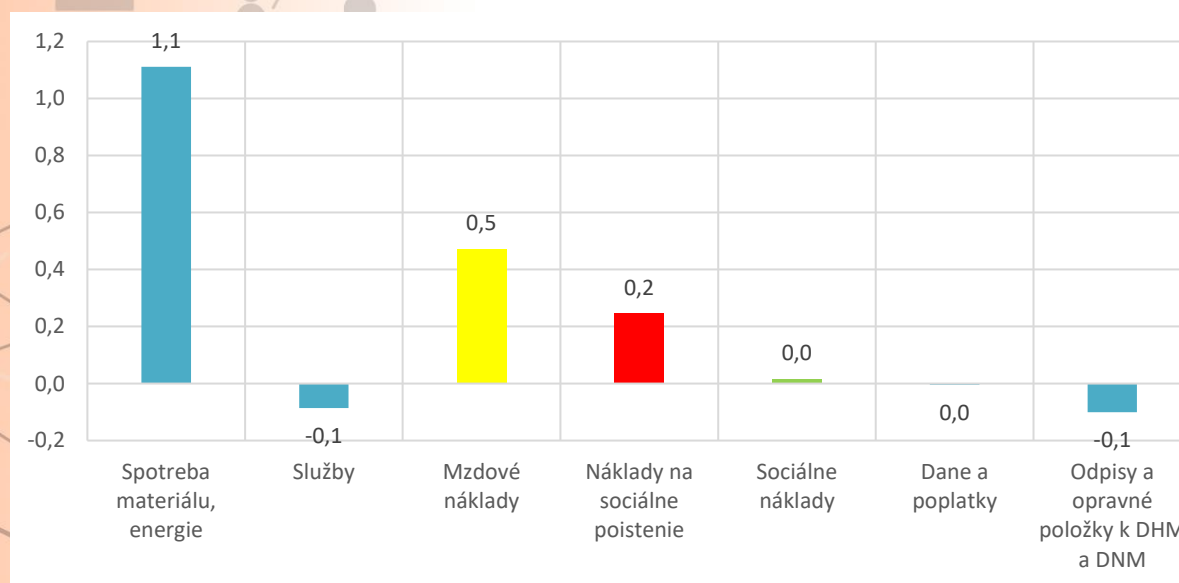
Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

Význam priamych nákladov na vstupy do výroby (materiál a energie) pri veľkom podniku dosiahol takmer dvojtretinový podiel. Svoj podiel na celkových nákladoch tak logicky museli znížiť iné nákladové položky, a to najmä služby a osobné náklady. V prípade služieb je zníženie (najmä v porovnaní s malým vzorovým podnikom) logické najmä z dôvodu, že v položke služby sú zahrnuté aj náklady na nájomné. Predpokladáme, že najmä malý podnik častejšie preferuje využívanie prenájmu priestorov v ktorých spoločnosť pôsobí, na rozdiel od stredných a hlavne veľkých podnikov. Za percentuálne nižším podielom osobných nákladov v nákladovej štruktúre veľkého podniku možno vidieť najmä už

spomínanú vysokú mieru automatizácie a robotizácie výroby pri zapojení relatívne nižšieho počtu zamestnancov.

Aj keď sa tu nejedná o tak zásadný pokles v pomere k celkovým nákladom aký nastal medzi malým a stredným vzorovým podnikom, môžeme konštatovať, že mzdové náklady klesli pod úroveň 10 %, náklady na sociálne poistenie dokonca pod 3 %. V porovnaní so stredným podnikom však nenastal pokles vo veľkosti podielu odpisov, čo do určitej miery potvrdzuje hypotézu o menšom podiele nájomného v štruktúre nákladov (v položke služby) a naznačuje, že práve veľké podniky viac vlastnia priestory v ktorých vykonávajú svoju činnosť.

Graf 100 Rozdiel medzi podielom nákladov vybraných položiek na celkových nákladoch v období 2015-16 a 2017-18 (v p. b., veľký vzorový podnik)



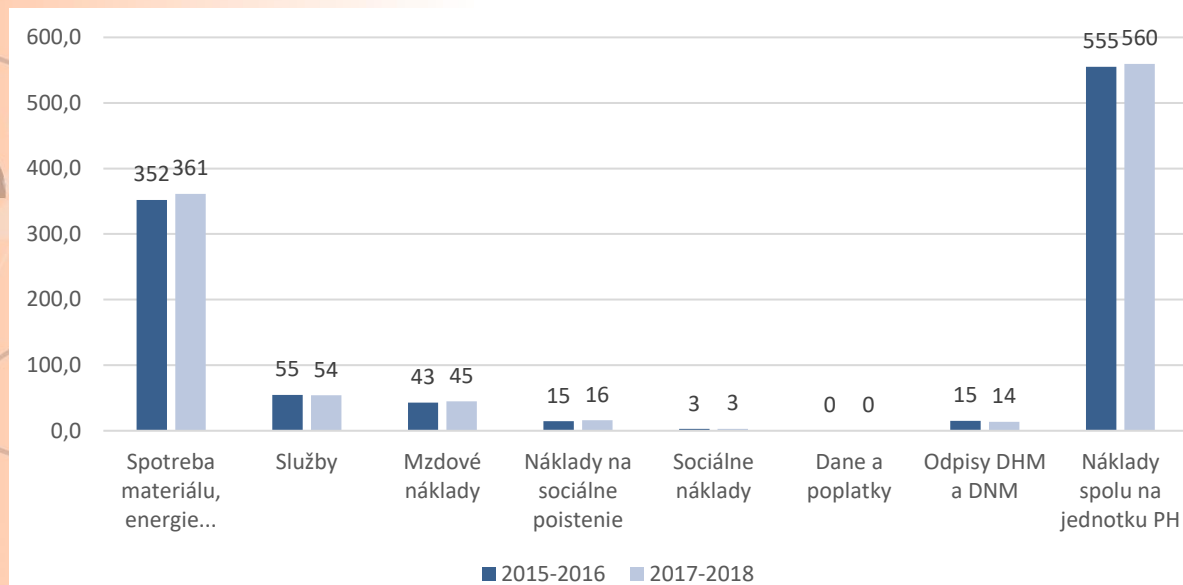
Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

V dynamickom pohľade je v porovnaní s malým a stredným vzorovým podnikom rozdielny najmä vývoj v zmene podielu nákladov na materiál a energie, ktoré medzi obdobia narástli, zatiaľ čo v malom a strednom podniku klesali. Percentuálne zastúpenie nákladov na materiál a energie vzrástol o 1 p. b., mzdové náklady a náklady na sociálne poistenie rovnako zvýšili svoj podiel na celkovej štruktúre nákladov. Zostávajúce sledované nákladové položky zostali relatívne stabilné. Logicky tak nárast podielu spotreby materiálu a energií vo výrobe spolu s osobnými nákladmi rástli na úkor ostatných nákladových položiek ako sú opravné položky na zásoby, pohľadávky a ďalšie. Ich zastúpenie je však

pri veľkom podniku menšie ako pri predchádzajúcich podnikoch a tento pokles iba potvrdzuje trend ich menšej významnosti.

Pri vyjadrení nákladovej náročnosti výroby môžeme sledovať nárast celkových nákladov na dosiahnutie 100 EUR pridanej hodnoty medzi dvoma sledovanými obdobiami. Tento nárast predstavoval takmer 5 EUR, pričom významne k tomuto rastu prispel najmä nárast materiálovej náročnosti produkcie. Zatiaľ čo pri strednom a malom podniku sa celkový rast nákladovej náročnosti produkcie brzdil vyššou efektívnosťou výroby, pri veľkom podniku práve rast spotreby materiálu a energií vo výrobe najviac prispieval k celkovému rastu nákladovej náročnosti. Je možné argumentovať, že za týmto vývojom možno vidieť dva faktory, ktoré determinovali charakter nárastu spotreby materiálu. Prvým je nárast cien vstupov do výroby (nie len materiálu, ale aj energie), ktoré predbehli tempo rastu nominálnej produktivity práce. Tento faktor môžeme vyjadriť ako monetárny faktor, keďže analýza pracuje s bežnými cenami, ktoré v sebe obsahujú aj infláciu. Druhým faktorom je nerovnomerné rozloženie možností rastu produktivity práce naprieč veľkosťami podnikov. Zatiaľ čo malý, ale aj stredný podnik disponujú určitým „produktívnym vankúšom“ – stále majú možnosť zvyšovať svoju produktivitu práce (čo bolo preukázané pri ich nákladovej náročnosti), veľké podniky už dosahujú hornú hranicu svojich možností v oblasti rastu produktivity práce (najmä vďaka širokému zapojeniu automatizácie a robotizácie výroby). Zvyšovať produktivitu práce v tomto podniku je násobne náročnejšie. To spolu s monetárnym efektom viedlo k situácii, že aj zvyšujúce sa náklady na mzdy a sociálne odvody nedokázali byť kompenzované poklesom materiálovej náročnosti (tak ako pri malom a strednom podniku), ktoré vyústili do celkového rastu nákladov.

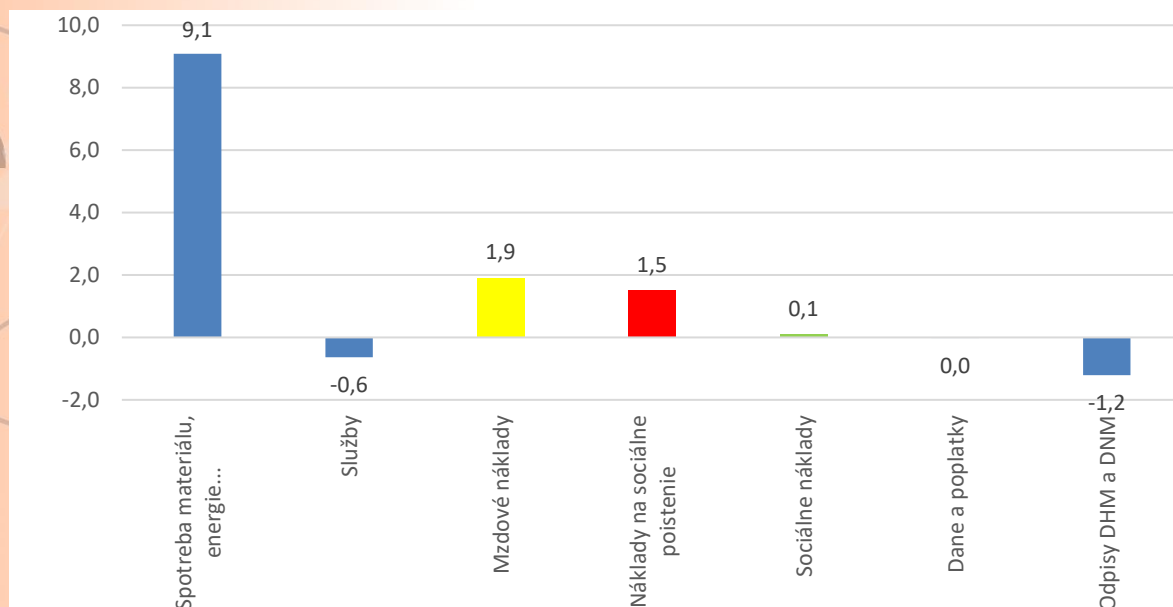
Graf 101 Nákladová náročnosť na získanie 100 EUR pridanej hodnoty pre veľký vzorový podnik (2015–2018)



Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

Zaujímavým je aj pomerne vyrovnaný príspevok nárastu mzdových nákladov a nákladov na sociálne poistenie, keď oba narástli o 1,9 resp. 1,5 EUR na 100 EUR pridanej hodnoty. Nárast týchto nákladov sa dá vysvetliť situáciou na trhu práce a zvyšovaním rôznych príplatkov, ktoré sa uplatnili v posledných rokoch (naviazané na zvyšovanie minimálnej mzdy). Aj tu tak platí, že pokiaľ sa veľký podnik nachádza v hornej hranici svojich možností zvyšovať produktivitu a na trhu práce existuje nedostatok dostupnej pracovnej sily, zvyšovanie nákladov práce môže byť citeľné aj pre túto kategóriu podniku.

Graf 102 Rozdiel v nákladovej náročnosti na vytvorenie 100 EUR pridanej hodnoty medzi 2015-16 a 2017-18 podľa vybraných druhov nákladov (v EUR)



Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

3.3.4. ZHODNOTENIE ZA VZOROVÉ PODNIKY

Zmena odvodov má univerzálnejší dopad na všetky podniky ako zmena mzdových nákladov

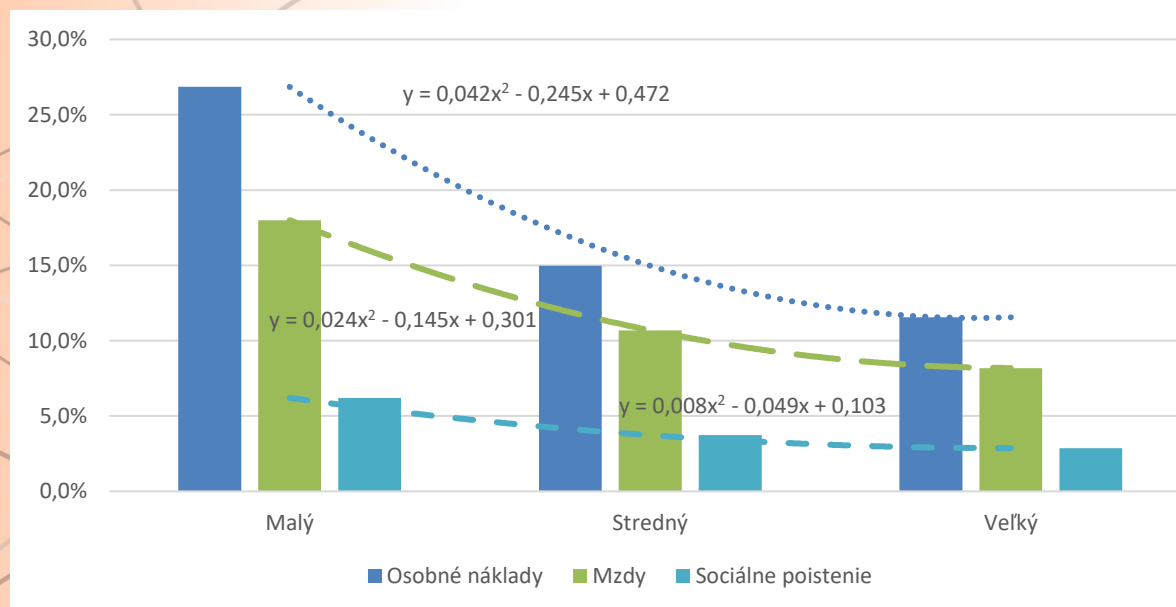
Je logickým predpokladom, že s rastúcou veľkosťou podniku sa mení aj podiel nákladových položiek v celkovej nákladovej štruktúre. Obzvlášť je to pravdou pri priemyselných podnikoch, ktorým sa náklady na materiál a energie s veľkosťou zvyšujú, zatiaľ čo podielovo osobné náklady klesajú. Dôležitým je však trend, akým sa zmena vo veľkosti podniku prejavuje na vývoji podielu osobných nákladov a ich zložiek.

Celkový vývoj osobných nákladov má zreteľne nelineárny trend (Graf 103), teda podiel osobných nákladov klesá nerovnomerne medzi jednotlivými veľkosťami vzorových podnikov. Nárast vo veľkosti z malého podniku do strednej kategórie sa spája s prudším poklesom osobných nákladov ako je tomu pri raste zo stredného podniku na veľký. Zaujímavším je však pohľad na dve hlavné zložky osobných nákladov – mzdy a sociálne poistenie (odvody). Tieto dve zložky majú rozdielne charakteristiky trendu. Vývoj podielu odvodov má jasne vyrovnanejší priebeh medzi jednotlivými veľkosťami podniku ako je

tomu pri mzdách. Dokazuje to aj kvadratický člen pri odhade trendu ($0,008x^2$ pri odvodoch a $0,024x^2$ pri mzdách), ktorý je v prípade sociálneho poistenia násobne nižší ako pri mzdách.

Z toho vyplýva, že prípadné zmeny (nárast alebo pokles) v sociálnom poistení majú univerzálnejší dopad na všetky podniky (bez ohľadu na veľkosť), ako je tomu pri mzdách (teda zdanení príjmov). Tie si zachovávajú nelineárny trend, keď prechod z kategórie malého podniku do stredného znamená výraznejší pokles podielu miezd na celkových nákladoch ako je tomu pri prechode zo stredného do veľkého podniku. Rast mzdových nákladov tak citlivejšie v podielovej štruktúre nákladov vnímajú menšie a stredné podniky. Neznamená to však, že veľké podniky sú indiferentné voči ich rastu – ich citlivosť však vyplýva z menšej schopnosti konfrontovať rast mzdových nákladov cez zvyšovanie efektivity výroby, keďže sa nachádzajú blízko hranice zvyšovania produktivity práce.

Graf 103 Porovnanie trendov vývoja podielu osobných nákladov vo vzorových podnikoch (%)

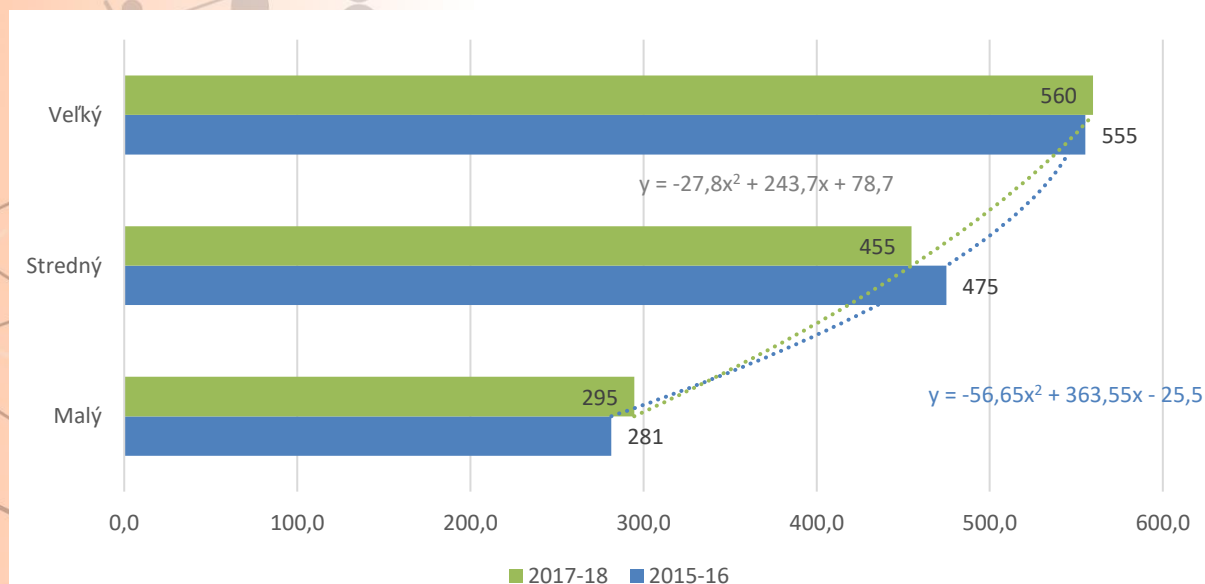


Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

Nákladová náročnosť produkcie rastie s veľkosťou podniku

Podniky sa podľa veľkosti odlišujú aj vo svojej nákladovej náročnosti produkcie. Tá vyjadruje množstvo celkových nákladov, ktoré podnik musí vynaložiť aby dosiahol 100 EUR pridanej hodnoty. S rastúcou veľkosťou priemyselného podniku narastá aj množstvo nákladov potrebných na vytvorenie 100 EUR pridanej hodnoty. Celkovo možno skonštatovať, že pri veľkostiach malého a veľkého podniku došlo k rastu nákladovej náročnosti produkcie, zatiaľ čo pri strednom podniku došlo k miernemu poklesu. V sledovanom období však nastal posun v trende vývoja nákladovej náročnosti, keď sa trend prechodu medzi jednotlivými kategóriami podnikov mierne vyrovnal, aj keď stále má charakter kvadratického trendu.

Graf 104 Porovnanie trendov vývoja nákladovej náročnosti produkcie vo vzorových podnikoch (%)



Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020).

Osobné náklady univerzálne navyšovali nákladovú náročnosť podnikov

Dôležitým pre ďalšiu analýzu je aj poznanie štruktúry nákladovej zmeny, teda, ktoré nákladové položky prispeli k nárastu resp. k poklesu nákladovej náročnosti produkcie.

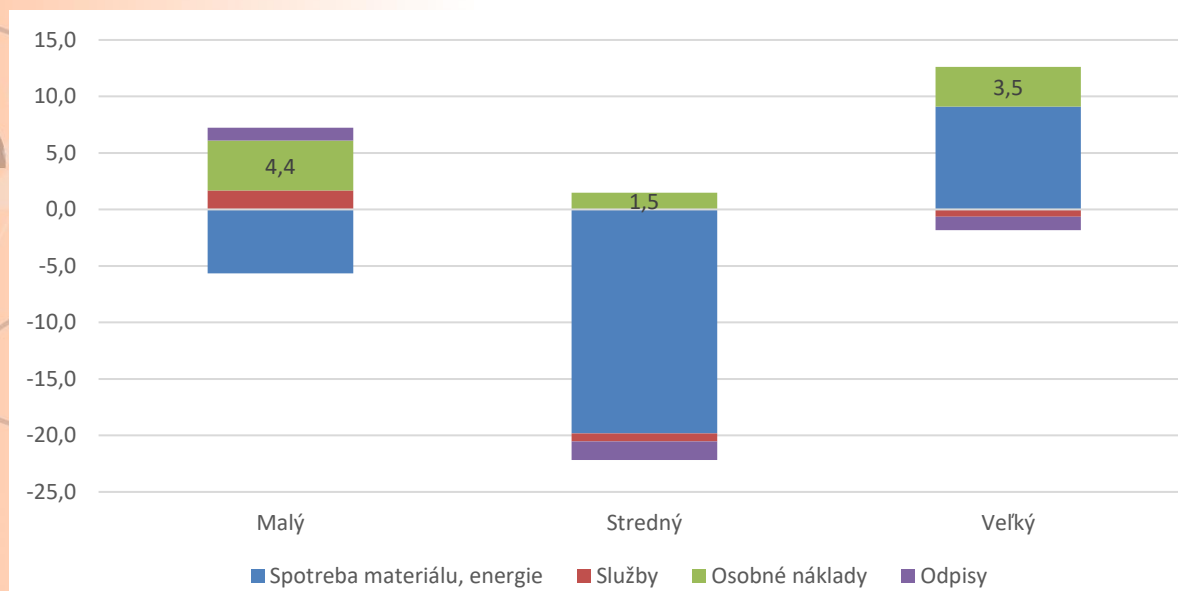
Graf 105 nám poukazuje na to, že primárnym faktorom, ktorý vplýval na zmenu nákladovej náročnosti medzi obdobia 2015-16 a 2017-18 bola spotreba materiálu a energií. Zatiaľ čo v prípade malého

a stredného podniku poklesli, vo veľkom podniku naopak prispeli k celkovému rastu nákladovej náročnosti.

Tento vplyv sa dá vysvetliť nerovnomerným rozdelením podnikov podľa dosahovanej produktivity práce. Zatiaľ čo malé množstvo podnikov (zvyčajne orientovaných na export) pracuje na hranici svojich produkčných možností (s využitím fenoménov ako automatizácia alebo robotizácia) a možnosť dosiahnuť vyššiu efektivitu produkcie bez zásadných investícií je značne obmedzené, pri majorite podnikov stále existuje tzv. „produktívny vankúš“, ktorý predstavuje potenciál zvyšovania produktivity práce aj bez zásadných investícií do výrobného procesu. Svoju konkurencieschopnosť, o ktorú by prichádzali rastom ostatných nákladov alebo cien materiálnych vstupov, tak dokážu zachovávať zvyšovaním efektivity výroby. Primárne predpokladáme, že podniky, ktoré sa nachádzajú v blízkosti hranice rastu produktivity práce sú veľké priemyselné podniky orientované na export (pozri Lábaj, 2018).

Položkou, ktorá však ako jediná navyšovala náklady naprieč veľkosťami podnikov bol rast osobných nákladov. Na ňom sa podieľala nielen obmedzená ponuka pracovníkov na trhu práce, ale aj napr. nárast minimálnej mzdy a od nej odvodené príplatky za prácu. To nútilo podniky práve čoraz viac zefektívňovať svoju výrobu, aby kompenzovali nárast osobných nákladov pri nákladovej náročnosti produkcie. V prípade malých a stredných podnikov sa to prejavilo na poklese materiálovej náročnosti, pri veľkých podnikoch bol už tento „produktívny vankúš“ vyčerpaný. Zmena daňového alebo odvodového zaťaženia by tak mohla byť cestou, ako dokázať zmierniť dopad rastu osobných nákladov aj v prípade, keď zvyšovanie úrovne produktivity je veľmi obťažné.

Graf 105 Príspevok vybraných nákladových položiek ku zmene nákladovej náročnosti produkcie medzi 2015 - 16 a 2017 - 18 (EUR)



Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov finstat.sk (2020)

3.4. DOTAZNÍKOVÝ PRIESKUM

3.4.1. METODIKA A MOTIVÁCIA

Ambíciou dotazníkového prieskumu vykonaného v rámci tejto štúdie nie je primárne získanie reprezentatívnych záverov o vnímaní daňového a odvodového zaťaženia a jeho vplyvu na konkurencieschopnosť slovenských priemyselných podnikov. Ide skôr o „sondu“ do nálad a subjektívneho vnímania vplyvu daní a odvodov na podnikanie oslovených priemyselných podnikov. Preto závery z neho sa dajú označiť skôr za prieskum „atmosféry“ v priemyselných podnikoch a snahu o poukázanie najakútnejších problémov a trendov s ktorými sa priemyselné podniky stretávajú pri svojej výrobnnej činnosti.

Dotazník bol vykonaný online formou, pozostával z 11 otázok. Jeho celé znenie sa nachádza v prílohe tejto analýzy. Odpovede boli získané od 72 subjektov. To vytvára relatívne nízku bázu pre vytváranie akýchkoľvek definitívnych záverov, na poukázanie určitých tendencií vo vnímaní vplyvu daní a odvodov je však táto početnosť postačujúca. Dotazník sa zameriava hneď na niekoľko oblastí ako sú napr. primeranosť daňového a odvodového zaťaženia voči poskytovanej hodnote zo strany štátu, vplyvu

príplatkov za prácu v neštandardných časoch na náklady práce, či vôľu investovať do výroby pri aktuálnom nastavení daňového a odvodového systému.

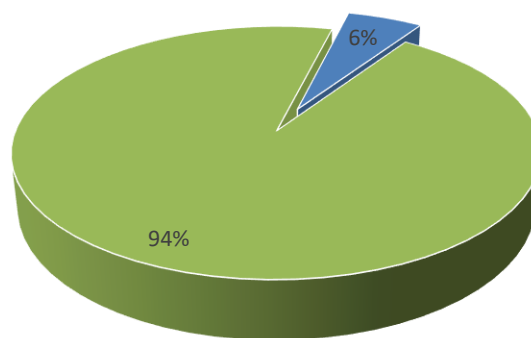
3.4.2. VYHODNOTENIE ODPOVEDÍ

Oblasť „hodnoty za peniaze“

Prvou oblasťou, ktorej sa venoval dotazníkový prieskum bol koncept „hodnoty za peniaze“. Hneď prvá otázka bola zameraná na poodhalenie postojov o adekvátnosti poskytovaných verejných služieb ku veľkosti odvodového zaťaženia. Podľa odpovedí respondentov na otázku možno súdiť, že podniky pociťujú jednoznačne nedostatočnú úroveň poskytovaných služieb. Ide tu o známu úvahu či „cena zodpovedá kvalite“, keď vzhľadom na výšku platených odvodov by očakávali vyššiu kvalitu verejných služieb. Iba marginálna časť respondentov pokladá aktuálnu úroveň služieb za adekvátnu odvodovému zaťaženiu. Možno tak konštatovať zreteľnú nespokojnosť podnikov v tejto oblasti.

Graf 106 Považujete mieru daňového a odvodového zaťaženia za zodpovedajúcu kvalite poskytovaných verejných služieb? (počet odpovedí = 72)

Považujete mieru daňového a odvodového zaťaženia zodpovedajúcu kvalite poskytovaných verejných služieb?



■ Miera zaťaženia zodpovedá kvalite verejných služieb ■ Miera zaťaženie je vyššia ako kvalita verejných služieb

Zdroj: vlastné výpočty a spracovanie

Druhá otázka bola podmienená odpoveďou v predchádzajúcej otázke. Ak respondent odpovedal na otázku 1 ako úroveň služieb adekvátnu alebo vyššiu než je miera daňového a odvodového zaťaženia, tak otázku 2 nedostal. To spôsobilo, že početnosť odpovedí klesla na úroveň 68. Otázka 2 sa zaoberala

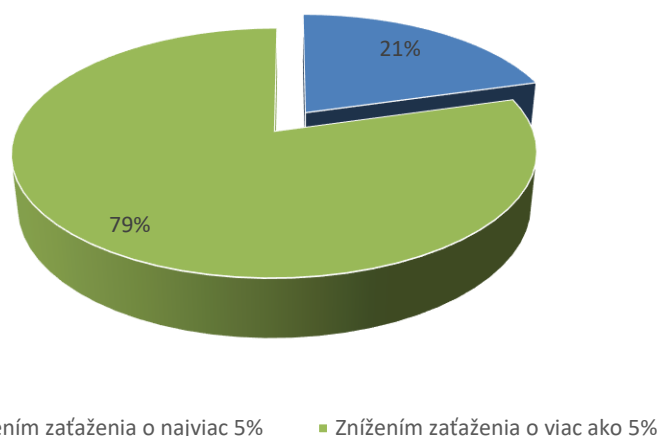
239

Tento projekt sa realizuje vďaka podpore z Európskeho sociálneho fondu a Európskeho fondu regionálneho rozvoja v rámci Operačného programu Ľudské zdroje.

požadovanou výškou úpravy daňového a odvodového zaťaženia smerom nadol, tak aby bola stanovená adekvátne voči úrovni poskytovaných verejných služieb. Z odpovedí respondentov je badateľné, že pociťujú zásadný nesúlad medzi výškou daní a odvodov a kvalitou poskytovaných verejných služieb. Iba pätina respondentov si myslí, že úpravou do 5 % by sa dosiahla adekvátna úroveň verejných služieb. Zostávajúci respondenti by pokladali za adekvátny pokles o viac ako 5 % z celkového zaťaženia.

Graf 107 Ak nepovažujete súčasnú mieru daňového a odvodového zaťaženia za zodpovedajúcu úroveň a kvalite poskytovaných verejných služieb, ako by ste túto výšku zmenili? (počet odpovedí = 68)

Ak nepovažujete súčasnú mieru daňového a odvodového zaťaženia za zodpovedajúcu úroveň a kvalite poskytovaných verejných služieb, ako by ste túto výšku zmenili?



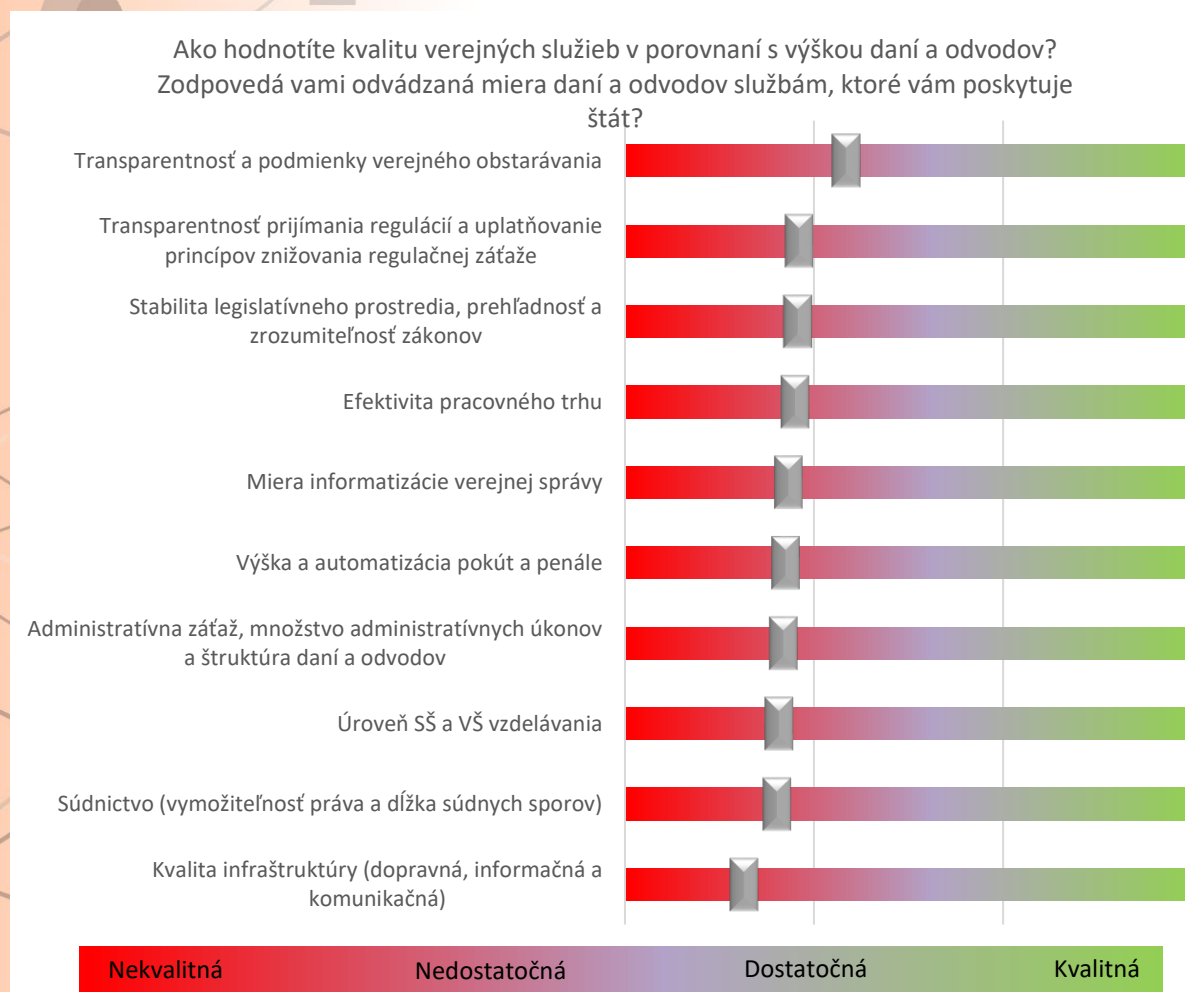
Zdroj: vlastné výpočty a spracovanie

V otázke 3 mali respondenti vyjadriť svoj názor na kvalitu jednotlivých aspektov verejných služieb s ohľadom na výšku odvádzaných daní a odvodov, pričom pri každom druhu mali možnosť vybrať si na stupnici hierarchicky zoradených štyroch možností (nekvalitná, nedostatočná, dostatočná a kvalitná) a možnosti „neviem posúdiť“. Do hodnotenia tak vstupovali len odpovede, ktoré odpovedali na škále kvality a odpovede „neviem posúdiť“ boli z hodnotenia vyradené.

Výsledky prezentované v Grafe 108 napovedajú hneď niekoľké tendencií. Prvou zreteľne identifikovanou je všeobecná nespokojnosť s kvalitou poskytovaných verejných služieb v pomere „hodnoty za peniaze“ a to naprieč spektrom všetkých druhov služieb (to potvrdzuje závery vyvedené už z prvej a druhej otázky dotazníka). Druhou identifikovanou tendenciou je mierna „dominancia“ nekvality v službe poskytovania kvalitnej infraštruktúry. Podniky zjavne očakávajú s ohľadom na

veľkosť daňového a odvodového zaťaženia výrazné zlepšenie v tejto kategórií. Negatívne však vnímajú aj celé spektrum ostatných verejných služieb ako je súdnictvo, kvalita vzdelávania a na ňu nadväzujúca efektívnosť trhu práce, administratívna náročnosť, a regulačný rámec podnikania či informatizácia verejnej správy. Naopak jedinou verejnou službou, ktorá sa aspoň približuje hodnoteniu „adekvátnosti“ pri vnímaní kvality služby je transparentnosť a podmienky verejného obstarávania.

Graf 108 Ako hodnotíte kvalitu verejných služieb v porovnaní s výškou daní a odvodov? (počet odpovedí = 52 až 71)

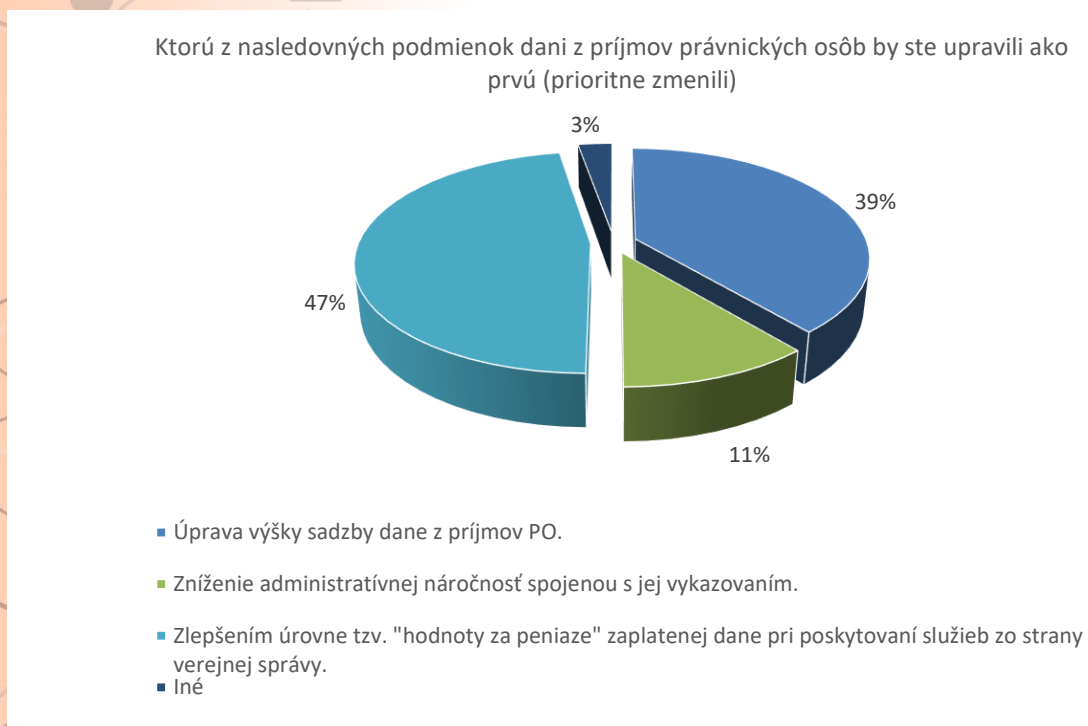


Zdroj: vlastné výpočty a spracovanie

Poslednou otázkou v oblasti „hodnoty za peniaze“ bola otázka zaoberajúca sa prípadnou zmenou dane z príjmov právnických osôb. Respondenti mali vyjadriť prioritu úpravy dane z právnických osôb z viacerých možností. Dôležitou tendenciou, ktorú poodhalili odpovede na túto otázku bol fakt, že

približne polovica z respondentov by sa primárne zamerala práve na zvýšenie úrovne „hodnoty za peniaze“, teda úrovne poskytovaných služieb za zaplatené dane z príjmov PO. Je to neočakávané konštatovanie, keďže primárne podniky najviac z uvedených možností postihuje sadzba dane z príjmov PO. Tá dosiahla síce porovnateľné, ale mierne nižšie zastúpenie medzi odpoveďami. Problematickou sa tak prioritne nejaví byť iba úroveň sadzby dane, ale aj hodnota poskytovaných služieb zo strany verejnej správy. Tento argument podporuje aj fakt, že približne desatina respondentov by namiesto úpravy dane preferovala zníženie administratívnej náročnosti spojenej s jej vykazovaním.

Graf 109 Ktorú z nasledovných podmienok dani z príjmov právnických osôb by ste upravili ako prvú (prioritne zmenili)? (počet odpovedí = 72)



Zdroj: vlastné výpočty a spracovanie

Z uvedených odpovedí na otázky možno zhrnúť, že podnikateľské subjekty v priemysle pokladajú úroveň poskytovaných verejných služieb za neadekvátnu a nedostatočne kvalitnú. Ak by sa mala zachovať úroveň poskytovaných verejných služieb na rovnakej úrovni ako je teraz aj v budúcnosti, podnikateľské subjekty si ich hodnotu cenia na zásadne nižšiu úroveň ako je aktuálna (vyjadrená odvodovým zaťažením práce). Medzi najmenej kvalitnú verejnú službu radia kvalitu poskytovanej infraštruktúry, za prijateľne adekvátnu považujú iba transparentnosť a podmienky verejného

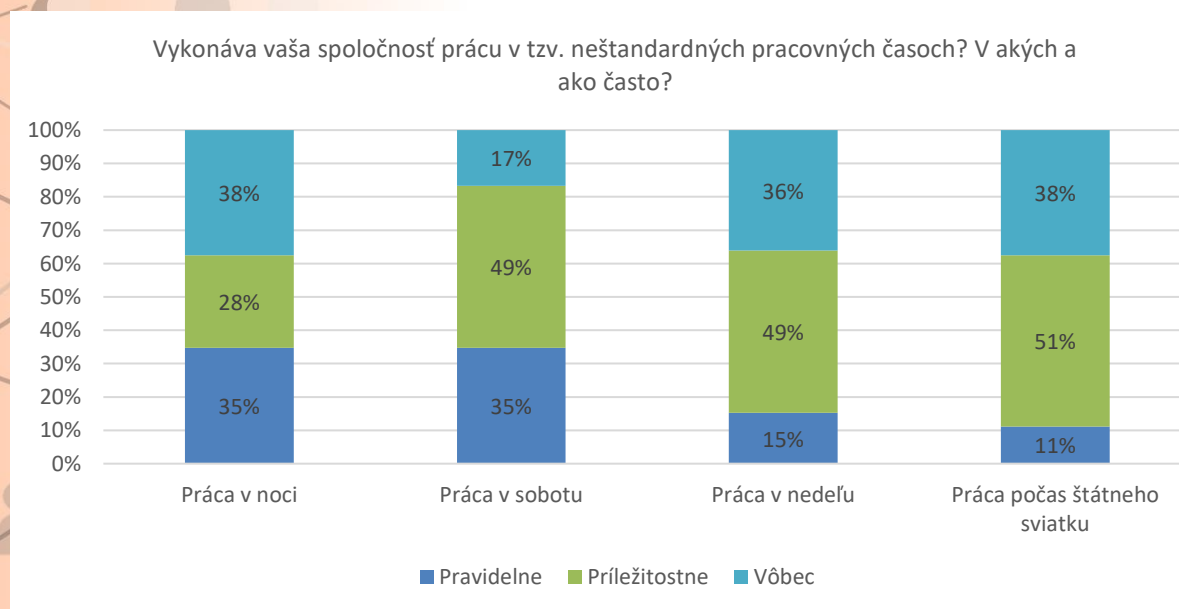
obstarávaní. Pri dani z príjmov PO nepovažujú za najakútnejší problém výšku sadzby tejto dane, ale jej „hodnotu za peniaze“.

Oblasť „neštandardných pracovných časov“

Druhá časť dotazníkového prieskumu sa zameriavala na možnosť (ne-)využívania práce v tzv. neštandardných časoch ako je práca v noci, sobotu, nedeľu alebo počas štátneho sviatku. Prvá otázka v tomto okruhu (otázka 5) bola zameraná na frekvenciu využívania práce v neštandardných časoch.

Až približne tri pätiny respondentov odpovedalo, že prácu v noci využívajú na pravidelnej alebo príležitostnej báze, čo naznačuje, že odvetvie priemyselnej výroby je obzvlášť náchylné na cenu práce práve pre prácu v noci (a teda nepretržitú prevádzku). Celonárodný priemer je v tomto ukazovateli blízko úrovne 20 %, ktorý je aj tak násobne vyšší ako je priemer EÚ a je v celej EÚ vôbec najvyšší. Podobne práca v sobotu, nedeľu alebo štátny sviatok je v odvetví priemyselnej výroby na pravidelnej alebo aspoň na príležitostnej úrovni využívaná veľmi frekventovane. Odvetvie tak vo všeobecnosti veľmi často využíva prácu v neštandardných pracovných časoch, takže úprava príplatkov za prácu v týchto časoch v posledných rokoch ho zasiahla obzvlášť zásadne.

Graf 110 Vykonáva vaša spoločnosť prácu v tzv. neštandardných pracovných časoch? (počet odpovedí = 72)



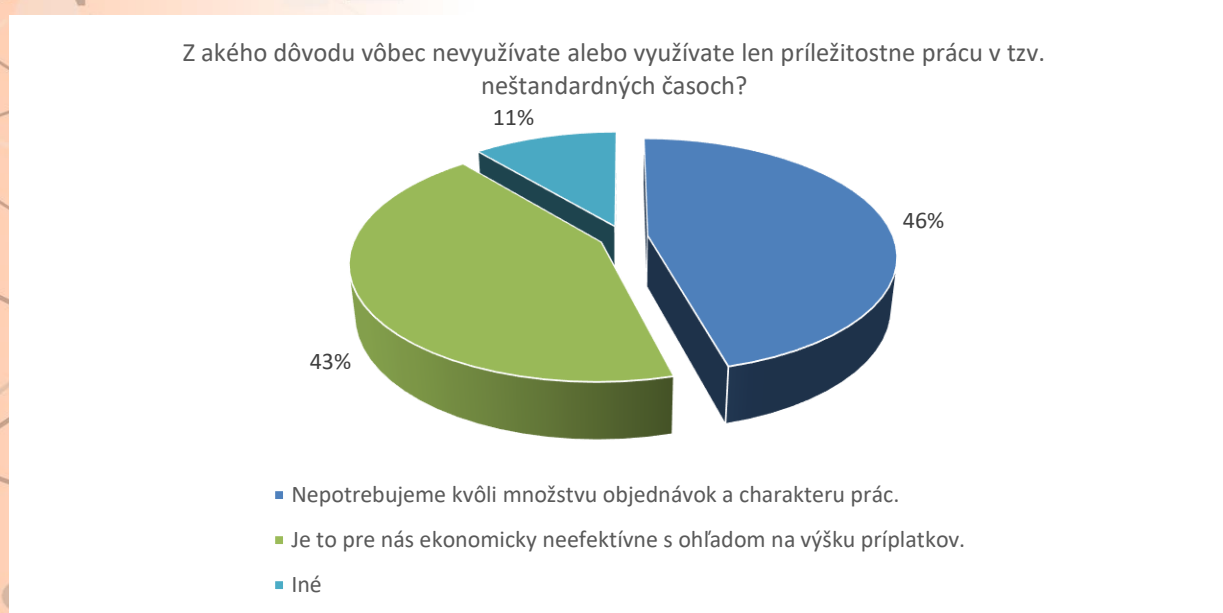
Zdroj: vlastné výpočty a spracovanie

Nadväzujúca otázka sa snažila poodhaliť motiváciu prípadného nevyužívania neštandardných pracovných časov. Je logickým predpokladom, že viaceré podniky nemajú o takýto druh prác záujem čisto z racionálnych dôvodov ako je primerané množstvo objednávok alebo charakter výroby. Motiváciou však bola aj úvaha, či práve zvýšené náklady práce nie sú bariérou ešte plošnejšieho využívania práce v netypických pracovných časoch.

Takmer polovica respondentov odpovedala, že ich druh činnosti alebo množstvo objednávok nemotivuje k rozšíreniu práce aj za hranicu bežného pracovného času, čo nebol prekvapivý výsledok. Z pohľadu dopadu zvyšovania príplatkov za prácu bol zaujímavý najmä relatívne vysoký podiel respondentov, ktorí sa vyjadrili, že prácu v týchto časoch nevyužívajú z dôvodu zvýšených nákladov práce v dôsledku vysokých príplatkov za prácu v neštandardných časoch.

Možno tak konštatovať, že významná časť respondentov považuje aktuálne nastavenie príplatkov za prácu za bariéru vyššej produkcie v ich spoločnostiach.

Graf 111 Z akého dôvodu vôbec nevyužívate alebo využívate len príležitostne prácu v tzv. neštandardných časoch? (počet odpovedí = 72)



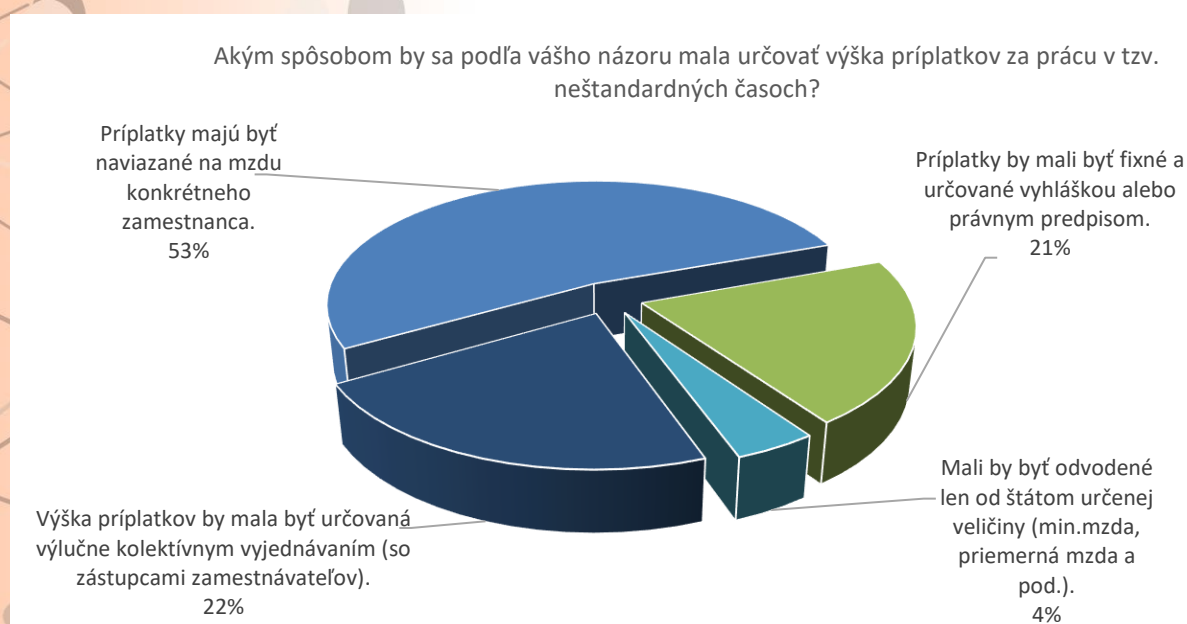
Zdroj: vlastné výpočty a spracovanie

Posledná otázka v oblasti príplatkov za prácu v neštandardných časoch sa zaoberala možnosťou determinácie ich výšky prípl. spôsobu ich výpočtu, pričom medzi odpoveďami bolo uvedených hneď niekoľko možností, ktoré sa uplatňujú v praxi v zahraničí.

Viac ako polovica respondentov uviedla, že by uvítala, keby sa príplatky za prácu určovali na individuálnej úrovni zamestnanca, čo je očakávaným záverom z dôvodu lepšej vyjednávacej pozície zo strany zamestnávateľov. Zaujímavými však boli podobne zastúpené odpovede o determinovaní príplatkov na úrovni kolektívneho vyjednávania alebo fixnou sumou na základe určeného právneho predpisu. Iba marginálna časť respondentov by zachovala aktuálne nastavenie systému, ktoré vychádza z odvodenia zo štátom určenej veličiny (v prípade SR je to minimálna mzda).

Z odpovedí respondentov možno rovnako dospieť ku záveru, že vo všeobecnosti panuje nespokojnosť s aktuálne nastaveným systémom odmeňovania práce v neštandardnom čase, pričom vítaným krokom by bola určitá miera decentralizácie stanovovania týchto príplatkov. Aktuálne nastavenie umožňuje ovplyvniť úroveň príplatkov zo strany zamestnávateľov len na úrovni vyjednávania o úrovni minimálnej mzdy. Posilnenie možností ovplyvniť výšku príplatkov by predstavovalo pre zamestnávateľov želaný posun.

Graf 112 Akým spôsobom by sa podľa vášho názoru mala určovať výška príplatkov za prácu v tzv. neštandardných časoch? (počet odpovedí = 72)



Zdroj: vlastné výpočty a spracovanie

Z uvedených odpovedí na otázky v oblasti príplatkov za prácu možno konštatovať, že podniky pôsobiace v slovenskej priemyselnej výrobe do značnej miery využívajú prácu v tzv. neštandardných pracovných časoch. Úpravy v odmeňovaní práce v týchto časoch, ktoré sa odohrali v minulých rokoch

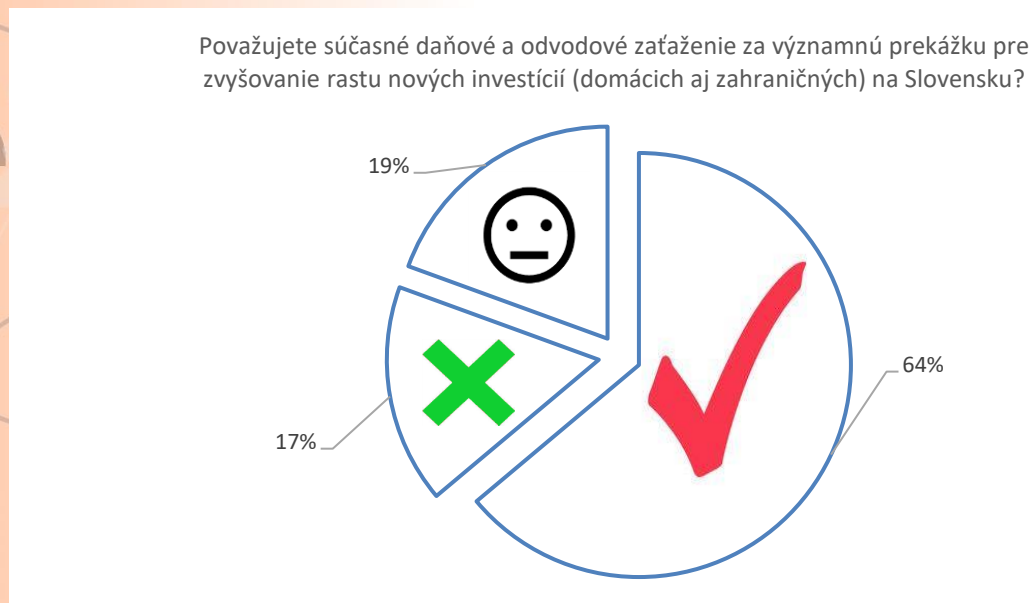
tak nevyhnutne museli ovplyvniť aj náklady práce v dopytovaných spoločnostiach. Významná časť podnikov uviedla, že tieto zvýšené náklady im vytvárajú bariéru pri intenzívnejšej produkcii, aj keď sa v podiele Slovensko javí ako krajina najviac využívajúca napr. inštitút nočnej práce. V prípade ďalšieho prehodnocovania systému odmeňovania práce v neštandardných časoch by zamestnávateľia uvítali väčšie kompetencie pri determinovaní ich výšky a preferovali by adresnejší spôsob ich stanovovania ako je aktuálne nastavený a platný systém.

Oblasť „dane a odvody ako bariéra investovania“

Tretou oblasťou záujmu pri zisťovaní postojov zamestnávateľov bola oblasť daňového a odvodového zaťaženia ako bariéry pre vyššie miery investovania na Slovensku. To už niekoľko rokov na národnej úrovni dosahuje len mierne či nízke tempá rastu investícií (súvisí to s problémom tzv. zaseknutej konvergencie).

Podľa odpovedí respondentov na otázku o významnosti daňového a odvodového zaťaženia pri úvahách o nových investíciách možno súdiť, že aktuálne daňové a odvodové prostredie považujú za nedostatočne atraktívne a aj s prihliadnutím na jeho nastavenie takmer dve tretiny respondentov považuje prostredie nevhodné pre expanzné investície. Citeľne menšia skupina respondentov si nemyslí, že úroveň dani a odvodov by bola efektívnou bariérou pre nové investície, približne rovnaká skupina respondentov je voči nastaveniu systému s ohľadom na nové investície indiferentná. Je samozrejmé, že vplyv iba samotného daňovo-odvodového systému nie je jediným faktorom pri rozhodovaní o alokácii investície, avšak vzhľadom na dlhodobý charakter akejkoľvek investičnej činnosti sa jeho vplyv nemôže pokladať za nevýznamný.

Graf 113 Považujete súčasné daňové a odvodové zaťaženie za významnú prekážku pre zvyšovanie rastu nových investícií (domácich aj zahraničných) na Slovensku? (počet odpovedí = 72)

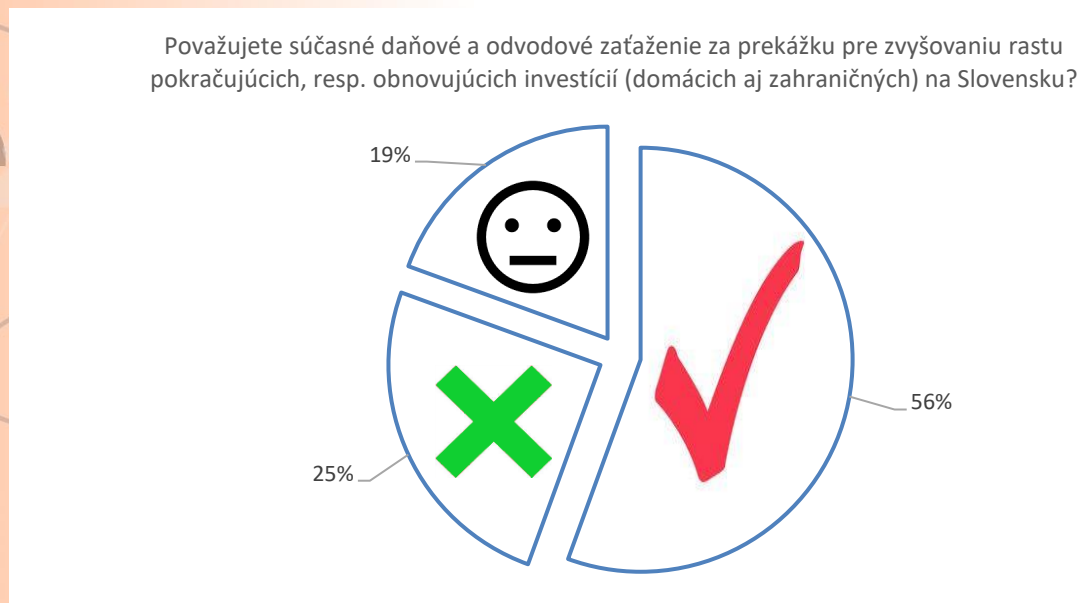


Zdroj: vlastné výpočty a spracovanie

V nasledujúcej otázke boli respondenti dopytovaní na ich postoj o úrovni daňového a odvodového zaťaženia s ohľadom na pokračujúce (resp. obnovujúce) investície. Teda investície, ktoré nerozširujú kapacity produkcie, ale sú nevyhnutné pre zachovanie si existujúcej produkcie. V porovnaní s predchádzajúcou otázkou ide o miernu zmenu, keď priemerný podnik nemusí mať potrebu expandovať formou nových investícií, ale realizácia obnovovacích investícií je pre neho nevyhnutná pre zachovanie si aktuálnych produkčných kapacít. Nerealizovanie týchto investícií by viedla ku celkovému zníženiu kapacity produkcie.

Respondenti na túto otázku však odpovedali podobne ako na predchádzajúcu, keď nadpolovičná väčšina dopytovaných uviedla, že aktuálne nastavenie daňovo-odvodového systému ovplyvňuje aj ich (ne-)ochotu investovať do zachovania existujúcej kapacity. Nepriamo tak vyjadrujú aj obavu, že v krátkodobom horizonte nenastane v tejto oblasti želaný posun a ani zachovanie aktuálnych produkčných možností podnikov nie je hodné vynakladaných obnovovacích investícií. Naopak mierne sa zvýšil podiel respondentov, ktorý nevidia túto oblasť ako problematickú pre realizáciu pokračujúcich investícií a približne pätina respondentov nemala v tejto oblasti žiadnu preferenciu.

Graf 114 Považujete súčasné daňové a odvodové zaťaženie za prekážku pre zvyšovaní rastu pokračujúcich, resp. obnovujúcich investícií (domácich aj zahraničných) na Slovensku? (počet odpovedí = 72)



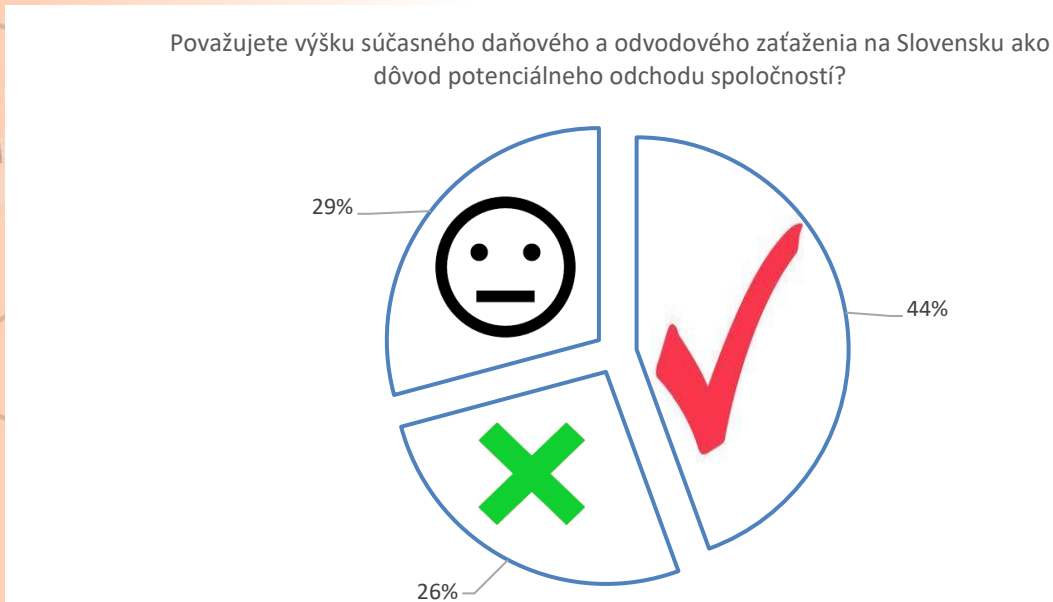
Zdroj: vlastné výpočty a spracovanie

Posledná otázka v oblasti vzťahu investícií a daňovo-odvodového zaťaženia skúmala, do akej miery sú citliví zamestnávateľia na jeho výšku vo vzťahu ku prípadnej realokácii podnikov do zahraničia.

Podľa odpovedí respondentov možno považovať túto oblasť za vysoko citlivú, keď významná časť zamestnávateľov by uvažovala o realokácii svojich výrobných činností, ak by sa dlhodobo zachovávalo aktuálne smerovanie zaťaženia podnikateľského prostredia na Slovensku. Je zrejmé, že táto oblasť nie je jediným a už vôbec nie decíznym faktorom pri tak komplexnej problematike akou je umiestnenie podniku v medzinárodnej konkurencii, určite však zohráva dôležitú rolu spolu s ďalšími faktormi akými sú dodávateľsko-odberateľské siete, veľkosť trhu či úroveň verejných služieb.

Z analyzovaných odpovedí možno konštatovať, že zamestnávateľia citlivo vnímajú úroveň daňového a odvodového zaťaženia v ekonomike aj s ohľadom na budúci rozvoj podniku (nové investície), ale aj zachovanie si aktuálneho postavenia (obnovovacie investície). Vzhľadom na fakt, že každý investičný proces má dlhodobý zámer, dlhodobo nepriaznivá alebo zhoršujúca sa situácia v oblasti daní a odvodov by mohla poskytnúť impulz pre viacero výrobných podnikov na úvahy o potenciálnej realokácii podnikov do zahraničia, čo by zásadne ovplyvnilo výkonnosť domácej ekonomiky.

Graf 115 Považujete výšku súčasného daňového a odvodového zaťaženia na Slovensku ako dôvod potenciálneho odchodu spoločností? (počet odpovedí = 72)



Zdroj: vlastné výpočty a spracovanie

Identifikácia akútnych problémov konkurencieschopnosti

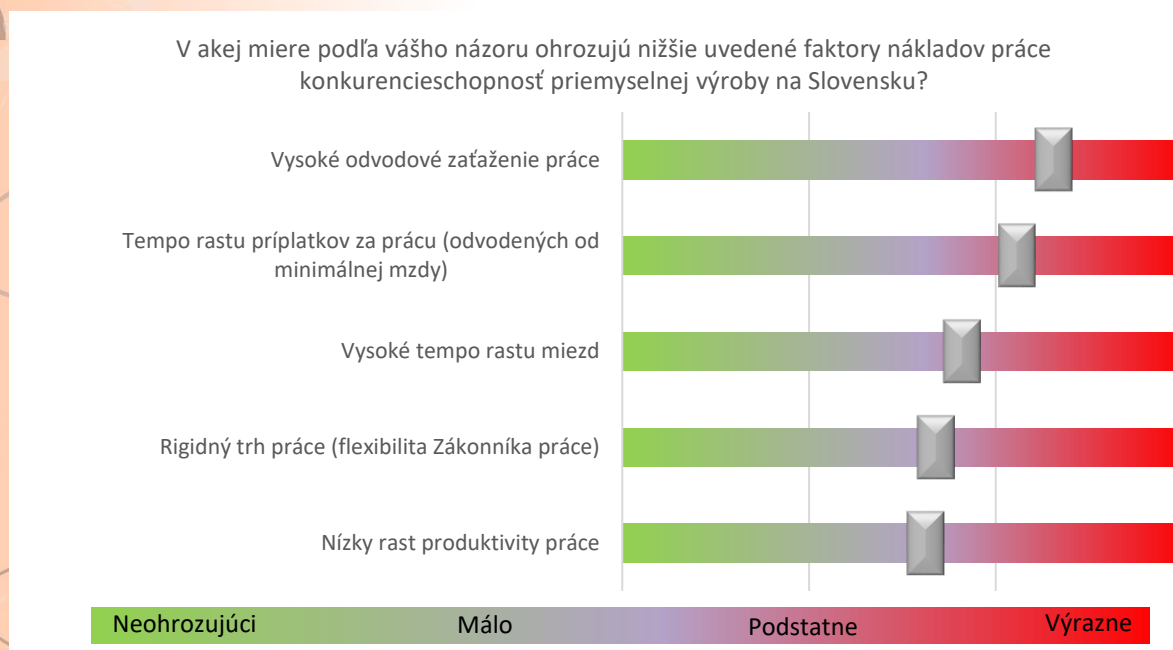
Posledná a zároveň súhrnnou otázkou v dotazníkovom prieskume bola otázka o subjektívnej identifikácii (či priradení významnosti) jednotlivých faktorov determinujúcich náklady práce s ohľadom na ich schopnosť ovplyvniť konkurencieschopnosť priemyselnej výroby na Slovensku.

Respondenti každému z piatich faktorov nákladovosti práce pridelovali stupeň ohrozenia pre konkurencieschopnosť od možnosti „neohrozujúci faktor“ až po „výrazne ohrozujúci faktor“. Následne boli stupne vážené početnosťou odpovedí a bol získaný súhrnný index ohrozenia konkurencieschopnosti nákladmi práce.

Odpovede na túto otázku naznačujú zaujímavé tendencie, keď faktor vysokého rastu miezd sa napriek zreteľnému a priamočiaremu vplyvu na náklady práce nejaví ako najdôležitejší medzi skúmanými faktormi. Na druhej strane sa ako podstatne až výrazne ohrozujúci faktor identifikovali dve možnosti – vysoké odvodové zaťaženie práce a tempo rastu príplatkov za prácu. Je tak pozoruhodné, že podniky za najviac ohrozujúce faktory konkurencieschopnosti považujú opatrenia tvorené vládou, zatiaľ čo faktory ako napr. nízky rast produktivity práce alebo vysoké tempo rastu miezd (primárne

determinované trhom) nepovažujú za rovnako akútne ohrozujúce konkurencieschopnosť ako predchádzajúce dva.

Graf 116 V akej miere podľa vášho názoru ohrozujú nižšie uvedené faktory nákladov práce konkurencieschopnosť priemyselnej výroby na Slovensku? (počet odpovedí = 72)



Zdroj: vlastné výpočty a spracovanie

3.4.3. ZHRNUTIE

Vykonaný dotazníkový prieskum poukázal hneď na niekoľko tendencií a nálad, ktoré prevládali v podnikoch slovenského spracovateľského priemyslu. Dopytovaná vzorka však bola nedostatočná pre vytváranie akýchkoľvek reprezentatívnych záverov, preto odpovede skôr vyjadрили subjektívny pohľad zamestnávateľov na vývoj v niektorých skúmaných témach. Už na začiatku prieskumu bola deklarovaná jeho úloha ako „sondy“ do nálad podnikov a preto možno pokladať cieľ vykonávania dotazníka za naplnený.

Z odpovedí oslovených subjektov pôsobiach na Slovensku v odvetví priemyselnej výroby možno konštatovať, že úroveň poskytovaných verejných služieb zo strany verejnej správy pokladajú za neadekvátnu a nedostatočne kvalitnú. Ak by sa úroveň verejných služieb nezmenila a zachovala na rovnakej úrovni aká je v súčasnosti aj v budúcnosti, zamestnávatelia by si cenili tieto verejné služby na

podstatne nižšej úrovni ako je teraz (teda boli by ochotní zniesť podstatne nižšie odvodové bremeno. To vyjadruje potrebu na zvýšenie efektívnosti poskytovania verejných služieb pri aktuálnom nastavení. Majoritu dopytovaných služieb považujú za minimálne nedostatočnú, pričom najvýraznejší nepomer medzi „kvalitou a cenou“ pociťujú v oblasti poskytovania infraštruktúry. Naopak, za približne adekvátne považujú iba transparentnosť a podmienky verejného obstarávania. Celkovú nespokojnosť medzi podnikmi vyjadruje aj konštatovanie, že pri dani z príjmov PO nepovažujú za najakútnejší problém výšku sadzby tejto dane, ale „hodnotu za peniaze“, ktorú dostávajú vo forme verejných služieb.

V oblasti príplatkov za prácu v neštandardných časoch možno konštatovať, že podniky pôsobiace v slovenskej priemyselnej výrobe do výraznej miery využívajú prácu v tzv. neštandardných pracovných časoch. Preto sa zmeny vo výške príplatkov za prácu v týchto časoch priamo premietli aj do celkovej ceny práce v odvetví priemyselnej výroby. Viacero respondentov uviedlo, že zvýšené náklady im vytvárajú ďalšiu bariéru pri intenzívnejšej produkcii, aj keď sa v podiele Slovensko javí ako krajina najviac využívajúca napr. inštitút nočnej práce. V prípade budúcich úprav výšky príplatkov za prácu v neštandardných časoch by zamestnávateľia preferovali väčšie kompetencie pri determinovaní ich výšky a preferovali by adresnejší spôsob ich stanovovania ako je aktuálne nastavený a platný systém.

V oblasti pomeru daňového a odvodového zaťaženia v spojení s nízkymi úrovňami investícií možno konštatovať, že zamestnávateľia vnímajú daňové a odvodové zaťaženie v ekonomike v prepojení na budúci rozvoj podniku (nové investície), ale aj zachovanie si aktuálneho postavenia (obnovovacie investície) veľmi citlivo a považujú ho za možnú bariéru investovania. Vzhľadom na fakt, že každý investičný proces má dlhodobý zámer, dlhodobo nepriaznivá alebo zhoršujúca sa situácia v oblasti daní a odvodov by mohla poskytnúť impulz pre viacero výrobných podnikov na úvahy o potenciálnej realokácii podnikov do zahraničia, čo by zásadne ovplyvnilo výkonnosť domácej ekonomiky.

Posledným konštatovaním vyplývajúcim z dotazníkového prieskumu je, že faktor vysokého rastu miezd sa napriek zreteľnému a priamočiaremu vplyvu na náklady práce nejaví ako najdôležitejší medzi skúmanými faktormi ohrozujúcimi konkurencieschopnosť slovenskej priemyselnej výroby. Na druhej strane sa identifikovali ako podstatne až výrazne ohrozujúce konkurencieschopnosť vysoké odvodové zaťaženie práce a tempo rastu príplatkov za prácu. Je tak pozoruhodné, že podniky za najviac ohrozujúce faktory konkurencieschopnosti považujú opatrenia tvorené vládou, zatiaľ čo faktory ako

napr. nízky rast produktivity práce alebo vysoké tempo rastu miezd (primárne determinované trhom) nepovažujú za rovnako akútne ohrozujúce konkurencieschopnosť ako predchádzajúce dva.

4. ODPORÚČANIA PRE TVORBU POLITÍK A VYUŽÍVANIE ICH NÁSTROJOV

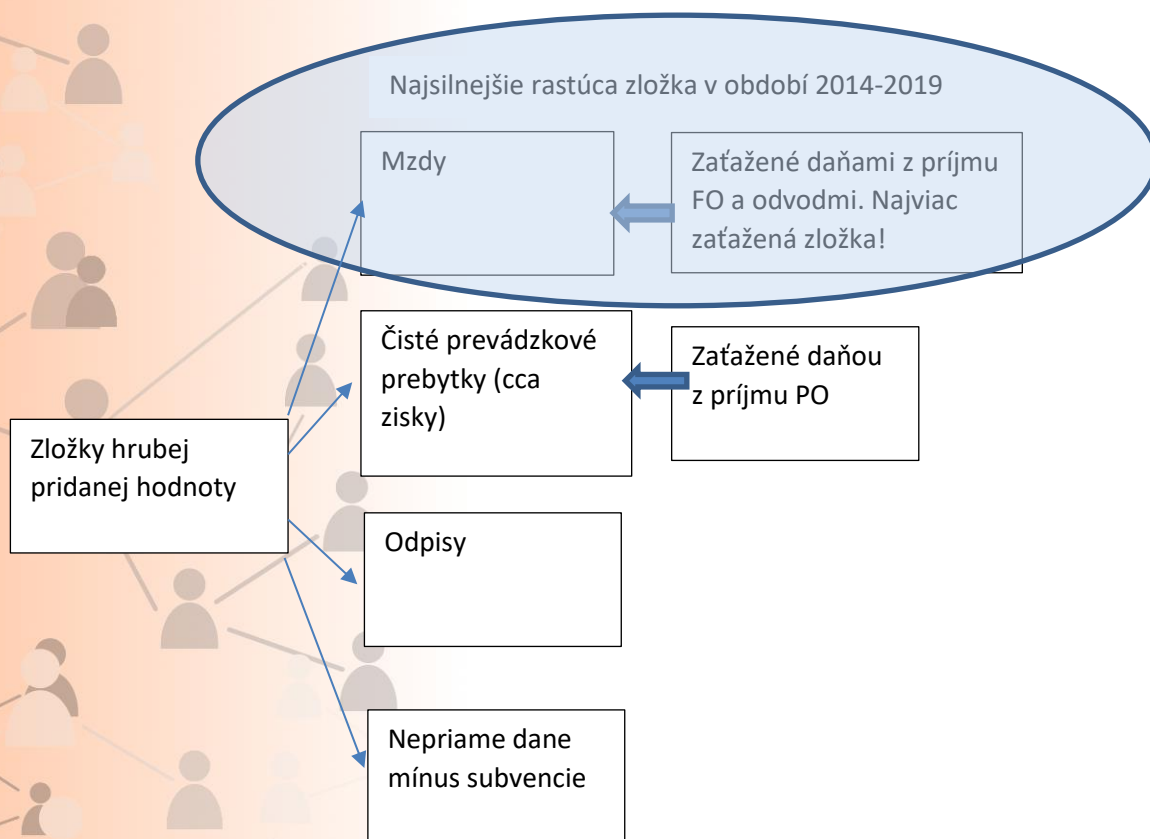
Po analýze samotného daňovo-odvodového zaťaženia a niektorých faktorov v jeho pozadí pristupujeme v tejto časti k formulovaniu odporúčaní pre politiku štátu. Nemožno pomenovať nejaké jedno „silné“ radikálne opatrenie, skôr súbor malých opatrení a súbor princípov. Tieto jemné korekcie v súhrne dokážu zmierniť problém, ktorý spôsobuje daňovo-odvodové zaťaženie pre konkurencieschopnosť v priemysle.

Ako už bolo spomenuté v časti 3.2, pilier konkurencieschopnosti v podobe nízkych nákladov (v tom nákladov práce) bol rozhodujúci v 90. rokoch na začiatku transformačného procesu. Problémom však je, že zostal rozhodujúci aj o takmer tri desaťročia neskôr. A to napriek tomu, že bolo predvídané vyprchávanie tejto konkurenčnej výhody. V takejto situácii sú podniky veľmi citlivé na daňovo-odvodovú záťaž. A keďže v danom systéme daní a odvodov prevláda daňovo-odvodové zaťaženie práce, sú podniky nevyhnutne veľmi citlivé na vývoj nákladov práce, resp. jednotkových nákladov práce.

Jedným z dlhodobých riešení je podpora iných (teda nie nákladových) pilierov konkurencieschopnosti. To je samostatný problém mimo záberu tejto analýzy. Tu sa primárne venujeme nákladovej konkurencieschopnosti (a vplyvom daní a odvodov na ňu). Treba však mať na pamäti (a prierezovo vo vládných politikách), že definitívne zmiernenie problémov nákladovej konkurencieschopnosti je v posilnení iných faktorov konkurencieschopnosti.

V kapitole 3 sme preukázali, že podstatná časť nárastu daňovo-odvodového zaťaženia súvisí s tým, že v období posledných rokov (2014 – 2019) silno narastal podiel miezd na vytvorenej pridanej hodnote (schéma 3). Keďže sú zároveň mzdy významne zaťažované daňami a hlavne odvodmi, nevyhnutne dochádza k rastu daňovo-odvodového zaťaženia podnikov. Z titulu zmeny štruktúry pridanej hodnoty (expanzia miezd na úkor ziskov) sa mení daňovo-odvodové zaťaženie aj v prípade, keby sa samotné sadzby daní a odvodov nezmenili. Nárast podielu miezd v štruktúre pridanej hodnoty znamená zároveň nárast jednotkových nákladov práce (JNP). A cez tento kanál sa znižuje nákladová konkurencieschopnosť.

Schéma 3 Zložky pridanej hodnoty odvetvia a spôsob ich zaťaženia daňami a odvodmi



Rámček 3 Problém rastu jednotkových nákladov práce (JNP) je v čitateli aj menovateli

$$JNP = \frac{\text{priemerná odmena zamestnanca}}{\text{produktivita práce}}$$

Problém je tu v čitateli aj menovateli zlomku:

-Čitateľ zlomku (priemerná odmena zamestnanca) výrazne rástol. Je funkciou rastu miezd, ale aj daní a odvodov viazaných na mzdy.

-Menovateľ zlomku (produktivita práce) výrazne spomalila.

Všetky číselné vyjadrenia priniesla kapitola 3. Tu len pripomíname, že aj opatrenia a politiky sa musia zameriavať na problém v čitateli aj menovateli zlomku, s cieľom dosiahnuť ich vyvážený vývoj. Keby sa menili vyvážene, problém by nebol relevantný.

Princíp I: Menej štátnej ingerencie vo formovaní nákladov práce. Daňovo-odvodovú záťaž odsúvať z práce.

- Ako už bolo ukázané, cena práce (mzdy) aj celkové náklady práce rástli po roku 2014 výrazne, v reakcii na zvýšenú vzácnosť pracovnej sily. Pri takomto, trhom práce vynútenom raste miezd nie je namieste ďalší politický tlak na rast miezd. Tie majú v danej situácii prirodzenú možnosť rásť aj bez dodatočných štátnych stimulov (ako skokovité zvyšovanie minimálnej mzdy a naviazanie príplatkov na ňu).
- Nízka mzdová kvóta (nízky podiel miezd na pridanej hodnote) v medzinárodnom porovnaní neznamená možnosť jej bezproblémového zvyšovania. Mzdová kvóta bola v SR dlhodobo nízka v medzinárodnom porovnaní (hoci v poslednom období už rástla, ako pripomína aj schéma 3). Vo výrokoch politikov aj zástupcov odborových organizácií sa objavoval argument, že mzdová kvóta by sa mala priblížiť tej vo vyspelejších ekonomikách. Výskumné štúdie však preukázali, že existuje celý rad ekonomických charakteristík, ktoré určujú rozdiely v mzdových kvótach a je problémové tlačiť na ich vyrovnávanie³⁸.

³⁸ Takými to vysvetľujúcimi faktormi výšky mzdových kvót sú kapitálová náročnosť produkcie, charakter produkcie a technológia, miera otvorenosti ekonomík (zapojenosť do globalizácie), inštitucionálny rámec trhu práce, miera

- Dlhodobá je práca v SR silno zaťažená daňami a hlavne odvodmi (ako ukázala časť 3.1). Presúvanie daňovo-odvodového zaťaženia z práce na spotrebu a majetok pri nezvyšovaní celkovej záťaže. Nie je to nová predstava, stále však aktuálna. Bola už aj jedným z princípov daňovej reformy z roku 2004.
- Automobilový priemysel je na špici v kvalite pracovných podmienok, odmeňovaní za prácu a v úrovni kolektívneho vyjednávania. Preto by mal štát dávať priestor dohodám zamestnávateľov a zamestnancov. To platí aj v otázke príplatkov k mzdám (za prácu v neštandardných časoch). Príplatky môžu byť takisto predmetom vyjednávania a dohôd medzi zamestnávateľom a zamestnancami, nemusia byť vždy dané vzorcom od štátu. Podobne mnohé podniky majú vyvinuté svoje systémy benefitov pre zamestnancov. Direktívne zásahy štátu do systémov benefitov sú v takomto prípade výrazne rušivé.
- Vzhľadom na výšku mzdových hladín v automobilovom priemysle (ale aj iných rozsiahlych segmentoch priemyselnej výroby) nie je pohyb samotnej minimálnej mzdy vážnou hrozbou. Ohrozením je skôr naväzovanie príplatkov na minimálnu mzdu. Ako bolo uvedené v predchádzajúcom bode, príplatky môžu byť takisto predmetom vyjednávania a dohôd, nie je nutné v každom prípade ich určovanie štátnou direktívou.
- Niektoré opatrenia môžu zmierniť tlak nákladov nepriamo. Takýmito opatreniami sú napr. tie, ktoré zmierňujú rigiditu v zamestnávaní. To umožňuje lepšie zosúladenie možností pracovného využitia pracovníka a nákladov práce. Rigidita bráni kontraktom, ktoré sú krátkodobé, či spojené s nižšou cenou práce (pod minimálnou mzdou, na krátky čas alebo malé rozsahy prác), aj keď sú žiadané obidvomi stranami kontraktu. Pružnejšie zamestnávanie a možnosť mikro- kontraktov nepriamo zmierňuje aj problém vysokého daňovo-odvodového zaťaženia a nesúladu nákladov práce s produktivitou.
- Inou formou lepšieho a pružného využívania už pripravených pracovníkov sú zhluky podnikov, ktoré kooperujú a presúvajú si zamestnancov podľa ich momentálneho optimálneho využitia. Spolupracujúce firmy na lokálnej úrovni by znamenali vyššiu stabilitu, možnosť spoločného

nezamestnanosti, úroveň odborovej organizovanosti a ďalšie (k tomu napr. Morvay, K.: Príčiny zmien vo funkčnej štruktúre príjmov v slovenskej ekonomike. Ekonomický časopis, č. 9/2015). Mzdová kvóta má svoje zákonitosti a nie je posúvateľná na politickú objednávku.

využívania pracovnej sily, optimalizácie ich využitia. Takéto klastre sa však ukazujú ako užitočné iba pri ich kreovaní „zdola“ – iniciatívou podnikov (podľa výsledkov konzultácie s predstaviteľmi APZ).

Princíp II: Podporiť obnovenie rastu produktivity

Kým predchádzajúca časť ovplyvňovala skôr čitateľa zlomku vo výpočte jednotkových nákladov práce (ovplyvňujú vývoj samotných nákladov práce, v rámciku 2), tu sa zaoberáme možnosťami ovplyvnenia menovateľa (tým je produktivita práce). Rast produktivity síce neznižuje daňovo-odvodovú záťaž, ale bráni úpadku konkurencieschopnosti. Pri rastúcej produktivite sa problémové javy ako rast daňovo-odvodového zaťaženia a rast nákladov práce nemôžu naplno prejavíť v poklese konkurencieschopnosti. A rast produktivity v SR ustrnul (ako sme ukázali v časti 3). Podpora produktivity práce je prierezový problém, tu prinášame niekoľko téz pre ich realizáciu:

-Jednou z príčin nedostatočného rastu produktivity je výrazná segmentácia priemyselných podnikov. Ide o segmentáciu na skupinu podnikov s veľmi vysokou produktivitou (hlavne veľké podniky v medzinárodnom alebo zahraničnom vlastníctve) a rozsiahly segment podnikov s podstatne nižšou produktivitou (hlavne menšie podniky v tuzemskom vlastníctve). Medzi týmito segmentmi sú žiadúce tzv. spillover- efekty, pri ktorých menej produktívne podniky by sa mali približovať k produktivite tých produktívnejších (cez spoluprácu, napodobňovanie, preberanie technológií a znalostí...). Priepasť v produktivite medzi týmito segmentmi je však dlhodobo veľmi výrazná (rámček 4) – a to je na úkor výslednej produktivity sektora ako celku.

Rámček 4 Pretrvávajúce výraznej segmentácie priemyselných podnikov v SR

Od polovice 90. rokov sa udržiava veľmi výrazný predstih podnikov v zahraničnom a medzinárodnom vlastníctve voči podnikom v súkromnom tuzemskom vlastníctve v priemysle SR. Produktivita vo firmách v zahraničnom vlastníctve bola 1,5 až 2,3- krát vyššia ako produktivita vo firmách v súkromnom tuzemskom vlastníctve. Diferencia sa nezmenšovala.

Produktivita práce v priemyselných podnikoch v SR podľa typu ich vlastníctva

Produktivita práce počítaná z tržieb						
	1996		2005		2018	
Vlastníctvo	EUR	Pomer voči súkr. tuzemským	EUR	Pomer voči súkr. tuzemským	EUR	Pomer voči súkr. tuzemským
Súkromné tuzemské	24 383	1,00	55 640	1,00	97 650	1,00
Zahraničné	37 316	1,53	124 421	2,24	228 467	2,34
Súkromné zahraničné	51 691	2,12	202 428	3,64	287 058	2,94

Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov Štatistického úradu SR (Ročenky priemyslu SR)

- Nepribližovanie sa k produktivite najproduktívnejšieho segmentu je spôsobené aj tým, že produktivitne slabší segment menších podnikov je ten, ktorý je reálne najviac obmedzovaný nedostatkami podnikateľského prostredia (ako ich vníma IMD alebo Svetové ekonomické fórum vo svojich hodnoteniach konkurencieschopnosti). Veľké nadnárodné spoločnosti sú aspoň čiastočne imúnne voči kvalite prostredia, túto čiastočnú imunitu zaručuje samotná ich

veľkosť a vyjednávacía sila. Menšie firmy pôsobia v režime „permanentného krízového manažmentu“, strese a nestabilite. Táto nestabilita brzdí technologický rozvoj (mimo iné brzdí digitalizáciu a automatizáciu³⁹ a ďalšie procesy, od ktorých sa očakáva rast produktivity) a napomáha poklesu miery investovania v podnikoch pod želanú mieru (rámček 5). Práve menšie firmy v tuzemskom vlastníctve najvýraznejšie trpia kvôli prekážkam v podnikateľskom prostredí. Ak je príliš veľká časť kapacít menších podnikov venovaná vysporiadavaniu sa s reguláciou, byrokraciou a celkovo prekážkami v prostredí, potom zostáva primálo kapacít na strategický rozvoj a „doťahovanie sa“ k špičke.

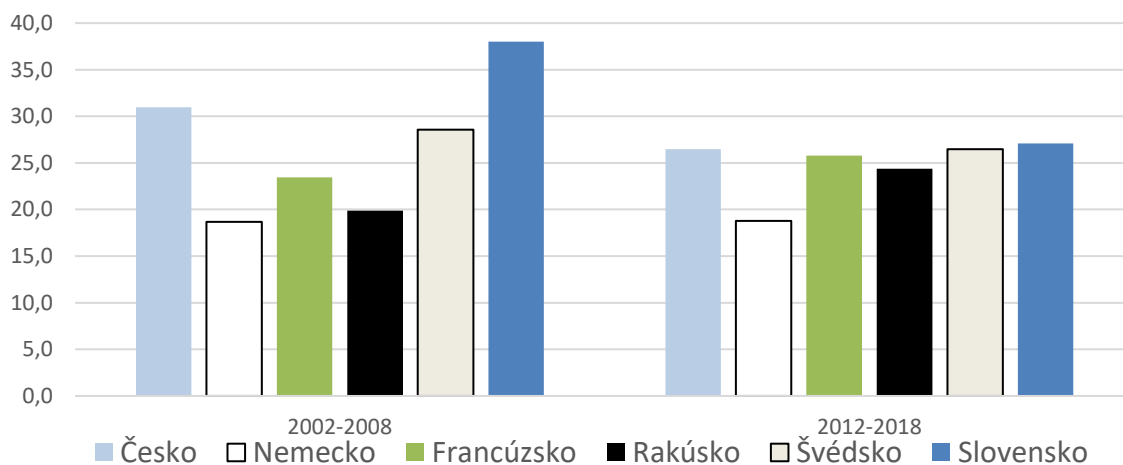
³⁹ Digitalizácia a automatizácia tu majú dvojakú rolu: Môžu znížiť náklady práce (substitúciou práce) a pritom môžu zvyšovať produktivitu.

Rámček 5 Pokles miery investovania, strata predstihu SR

Pre možnosti budúceho rastu produktivity a dobiehania parametrov najvyspelejších ekonomík je dôležité, aby pomer tvorby hrubého fixného kapitálu k pridanej hodnote zostal pomerne vysoko (na vyšších úrovniach ako v krajinách, ktoré SR potrebuje dobiehať). Pomer tvorby hrubého fixného kapitálu k pridanej hodnote (tzv. miera investovania) bola v priemysle SR v skoršom období výrazne vyššia ako v „dobiehaných“ ekonomikách. A to napomohlo tomu, že SR bola lídrom v raste produktivity. Ale v období 2012 – 2018 miera investovania v SR výrazne klesla a dostala sa na úroveň miery investovania v tých krajinách, ktoré potrebuje slovenská ekonomika v produktivite dobiehať. Predpokladáme, že „dobiehajúca“ ekonomika by mala mať mieru investovania vyššiu ako „dobiehané“ ekonomiky (to preto, aby dobiehajúca ekonomika vyrovnávala svoju zaostalosť v kapitálovom vybavení). V období posledných rokov SR prestáva naplňať toto pravidlo.

Miera investovania v priemyselnej výrobe

(pomer tvorby hrubého fixného kapitálu k pridanej hodnote v %)



Zdroj: vlastné výpočty podľa údajov Eurostat-u

- Aj pre existujúcu úzku skupinu podnikov so špičkovou produktivitou a konkurencieschopnosťou je výhodné, ak dochádza k rastu úrovne celého spracovateľského priemyslu. Odvetvie výroby automobilov je reprezentantom vysoko produktívneho segmentu priemyslu. Vyrába produkt, ktorý je zložitý a vyžaduje kooperáciu s mnohými inými segmentmi a odvetviami priemyslu⁴⁰. Pre špičkový automobilový priemysel je výhodné, keď aj jeho dodávatelia v domácej ekonomike patria ku globálnej špičke. Preto, trochu paradoxne, je pre automobilový sektor v SR výhodné, ak sa zlepšuje výkonnosť a konkurencieschopnosť aj iných priemyselných odvetví ekonomiky SR. Dominancia automobilového priemyslu v ekonomike SR sa tým zmierni, to však nie je obmedzením rastových možností výroby automobilov – práve naopak. Zmiernenie dominancie automobilového priemyslu nie je proti záujmom samotného automobilového priemyslu.
- Nevedie to k želanému cieľu, ak je silná dominancia niektorého odvetvia vnímaná ako dôvod pre spochybňovanie či obviňovanie takéhoto odvetvia. Ak sa v priebehu približne dva a pol desaťročia dostal automobilový priemysel do pozície, keď veľmi silno ovplyvňuje ekonomický vývoj SR (svojou veľkosťou, výkonnosťou a väzbami s inými odvetviami), neznamená to obmedzovanie rozvoja žiadnych iných odvetví. Zvyšovanie produktivity sektore priemyselnej výroby ako celku nemôže byť spojené so sťažovaním pozície produktívneho lídra.
- V priebehu posledných takmer dvoch desaťročí upadla rola priemyselnej politiky a politiky konkurencieschopnosti. Štát sa akoby predčasne vzdal trhovu konformných nástrojov na tvorbu silného priemyselného sektora.

⁴⁰ Vzhľadom na zložitosť produktu má výroba automobilov silné väzby na celý rad ďalších odvetví. Preto expanzia výroby automobilov nepriamo generuje rast aj v iných odvetviach (k tomu bližšie štúdiá Luptáčík, M. a kol. (2013): Národohospodársky význam automobilového priemyslu na Slovensku. Empirické výsledky.

https://www.researchgate.net/publication/266616701_Narodohospodarsky_vyznam_automobiloveho_priemyslu_na_Slovensku_Empiricke_vysledky

Princíp III: Štát má dať vyššiu hodnotu za vybrané peniaze

Časť predstaviteľov podnikov vníma kriticky daňové a odvodové zaťaženie vo vzťahu ku kvalite služieb, ktoré štát za tieto dane a odvody poskytuje. Problémom potom nemusí byť len sadzba daní a odvodov, ako skôr nepriaznivý vzťah dane a odvody – infraštruktúra a služby poskytované štátom. Vyplýva to jednak z hodnotenia výsledkov dotazníkového prieskumu v časti 3.4, ale aj z dlhodobého hodnotenia výsledkov globálnej konkurencieschopnosti od IMD alebo WEF. Samotné dane a odvody sú síce hodnotené ako problém, pritom však ešte negatívnejšie sú hodnotené iné faktory konkurencieschopnosti: služby verejného sektora či stav infraštruktúry. Aj z toho možno odvodiť, že princíp „hodnota za peniaze“ je vnímaný minimálne rovnako citlivo ako samotná výška zaťaženia daňami a odvodmi. Preto by sa uvedený princíp mal uplatňovať v širokom spektre štátom vykonávaných aktivít voči podnikom, nielen pri veľkých investíciách.

5. ZÁVER

Táto analýza preukázala, že nákladová konkurencieschopnosť v priemysle SR sa v období 2014 – 2019 zhoršila, a to aj pričinením daňovo-odvodovej zaťaženia. V SR je najväčšia zaťaženosť daňami a odvodmi položená na ten typ príjmu, ktorý v posledných rokoch najviac expandoval a jeho podiel v štruktúre príjmov narastal - na mzdy. Je to v ekonomike SR nová situácia: dlhú dobu v minulosti bol podiel miezd na príjmoch (na pridanej hodnote) nízky a dokonca dlhodobo klesajúci. Štruktúrne zmeny v ekonomike SR, zmeny v demografických tendenciách a zmena situácie na trhu práce viedli k tomu, že mzdy sa prvýkrát dostali do pozície najsilnejšie rastúcej zložky pridanej hodnoty. A tým aj daňovo-odvodové zaťaženie položené na mzdy predstavujú podstatne väčšiu záťaž pre podniky ako v minulosti. Preto sa podstatná časť tejto analýzy venuje daňovo-odvodovej zaťažnosti výrobného faktora „práca“. Práve jej rola enormne vzrástla.

Analýzu sme realizovali štyrmi, vzájomne sa dopĺňujúcimi pohľadmi: (1) Začali sme popisom komponentov daňovo-odvodového zaťaženia a porovnaním týchto komponentov v rámci vybranej skupiny krajín; (2) následne sme analyzovali vývojové tendencie v daňovo-odvodovom zaťažení a niektoré faktory stojace v pozadí; (3) posúdili sme vplyv zaťaženia na rôzne veľké podniky; (4) realizovali sme dotazníkový prieskum v priemyselných podnikoch. Bez zachádzania do detailov tu pripomínáme niektoré zo zistení (podrobnejšie v kapitole 3):

- Rast celkových nákladov práce je predpokladom dobiehania vyspelejších ekonomík. V období rokov 2015 – 2019 možno zreteľne identifikovať prebiehajúci konvergenčný proces (proces zblížovania) v tejto oblasti (krajiny s najnižšími nákladmi práce zaznamenali zároveň ich najvyšší priemerný ročný rast, najrozvinutejšie ekonomiky zaznamenali výrazne nižšie tempo rastu nákladov práce). Ako mimoriadne významný sa javí zlom, ktorý nastal približne v období 2014/2015 a zmenil vývojové tendencie v ďalších rokoch: pri rastúcej pracovnej náročnosti produkcie v SR silno narastal podiel nákladov práce (priamych aj nepriamych) s výrazným dopadom na nákladovú konkurencieschopnosť. Pri takomto náraste pracovnej a mzdovej náročnosti je potom daňovo-odvodové zaťaženie predovšetkým práce vnímané obzvlášť citlivo. Relatívne vysoká miera tejto záťaže je relevantným faktorom obmedzujúcim nákladovú konkurencieschopnosť. V období po spomínanom zlome pripadá na dodatočnú jednotku vytvorenej pridanej hodnoty v hospodárstve SR dvojnásobné množstvo miezd a trojnásobné

množstvo sociálnych príspevkov zamestnávateľa ako v období pred finančnou krízou 2009. Uvedené tendencie v SR nie sú v súlade s tendenciami za EÚ. Z toho vyplýva problém pre nákladovú konkurencieschopnosť: V SR podiel nákladov práce na novovytvorenej hodnote prudko stúpol, za EÚ 28 ako celok klesol.

- Zaujímavé pre posúdenie nákladovej konkurencieschopnosti je porovnanie krajín V4 s Portugalskom, ktoré začínajú krajiny V4 v úrovni hodinových nákladov práce dobiehať aj predbiehať. Pri vyjadrení v eurách, bez korekcií o výšku cenových hladín, ešte existuje veľký rozdiel medzi hodinovými nákladmi práce V4 a Portugalska. Ak však upravíme hodnoty hodinových nákladov práce o rozdielne cenové hladiny, prichádzame k zisteniu, že už dve zo štyroch krajín V4 prekonalí úroveň hodinových nákladov v Portugalsku. Slovensko sa nachádza tesne pod jeho úrovňou, avšak s predpokladom jeho skorého dobehnutia. Konkurentmi pre SR v nákladoch práce nie sú iba krajiny strednej a východnej Európy, ale aj vyspelejšie krajiny, ako napr. spomínané Portugalsko.

Jednotkové náklady práce, ktoré dávajú do pomeru náklady práce a produktivitu, podstatne zvýšili svoju dynamiku v období 2014 – 2019. Stalo sa tak v celom regióne V4, ale nárast v SR bol mimoriadny. Znamená to rýchlejšiu rast nákladov práce v porovnaní s rastom produktivity, čo je v podmienkach SR nový jav. Konkurencieschopnosť SR bola dlho položená na opačnom princípe: SR bola v minulosti lídrom v raste produktivity a produktivita rástla rýchlejšie ako náklady práce. Vzniknutá nová situácia je hrozbou pre nákladovú konkurencieschopnosť.

- Hoci mzdy (a na ňu viazané dane, odvody) v posledných rokoch výrazne rástli, príčina silného rastu jednotkových nákladov práce je aj v absentujúcom raste produktivity práce. V dlhodobom horizonte je rast nominálnych mzdových nákladov prirodzeným a žiaducim prejavom zblížovania s vyspelejšími ekonomikami. Problematický je dlhodobější nevyvážený rast mzdových nákladov, bez súladu s tempom rastu produktivity – a to je realita obdobia 2014 – 2019.
- Keďže objem miezd (ako základne pre odvody) rástol v posledných rokoch podstatne rýchlejšie ako objem ziskov (základne pre daň z príjmov korporácií), predstavovala zaťaženosť odvodmi násobne väčší problém ako zaťaženosť daňou z príjmu PO.
- DzP PO na Slovensku má relatívne jednoduchý systém, keď do roku 2019 platila pre všetky subjekty jednotná proporcionálna sadzba 21 %. Ale regionálnym lídrom v oblasti nízkeho

zaťaženia príjmov PO je od roku 2017 jednoznačne Maďarsko, ktoré má nastavenú jednotnú proporcionálnu sadzbu DzP PO na úrovni 9 % a miestnu daň, ktorá má výšku maximálne 2 %. Zreteľne tu vidieť snahu tvorcov hospodárskej politiky vytvárať prostredie pre zachovávanie si konkurencieschopnosti formou nízkeho daňového zaťaženia príjmov PO.

- Zaťaženie miezd odvodmi priamo determinuje celkové náklady práce a medzinárodne sa líši nielen úrovňou celkovej veľkosti odvodov, ale aj proporciou medzi zložkami, ktoré „platí“ zamestnávateľ alebo zamestnanec (obe zložky sú však rovnako v nákladoch práce). V nami porovnávanom súbore ekonomík v celkovom odvodovom zaťažení jednoznačne vyčnieva Francúzsko, kde celkové odvody tvoria v pomere k hrubej mzde až takmer 80 %. Francúzsko je však v tejto oblasti skôr „outlier“, keď zostávajúce porovnávané krajiny v našom súbore dosahujú podstatne nižšie hodnoty – druhé najvyššie odvodové zaťaženie však dosahuje Slovensko. Slovensko má najvyššie odvodové zaťaženie z nami porovnávaných krajín strednej a východnej Európy (SVE) – ale vyššie aj ako v Nemecku či v Portugalsku.
- Špecifikom Slovenska je veľmi vysoká úroveň odvodového zaťaženia plateného zamestnávateľom, keď dosahuje v rámci SVE najvyššie hodnoty. Takmer $\frac{3}{4}$ celkového odvodového zaťaženia nesie zamestnávateľ. Príkladom opaku je Rumunsko, kde podiel odvodov platených zamestnávateľom na celkovom odvodovom zaťažení predstavuje len 6 %.
- Čoraz významnejšiu časť celkových nákladov práce tvorí nemzdová časť (napr. náklady na BOZP, koncesionárske poplatky, pracovnú zdravotnú službu, zabezpečenie pracovného odevu, rekreačné poukazy). Výška tejto nemzdovej časti celkových nákladov tak spoluurčuje medzinárodnú nákladovú konkurencieschopnosť. Slovensko podobne ako ostatné krajiny zaznamenalo nárast podielu nemzdovej zložky v celkových nákladoch práce, pričom sa mierne priblížilo k hodnotám, ktoré dosahuje Portugalsko, ktoré sa stáva priamym konkurentom v konkurencieschopnosti priemyselnej výroby.
- Na príklade vzorových podnikov bolo poukázané, že prípadná snaha o zlepšenie konkurencieschopnosti pracovných nákladov má univerzálnejší dopad na všetky priemyselné podniky ak by sa realizovala formou úpravy odvodového zaťaženia práce, nie zmenou veľkosti miezd (teda zdanením príjmu).
- V priebehu posledných rokov bol rast osobných nákladov jedinou nákladovou položkou, ktoré v priemere navyšovali nákladovú náročnosť bez ohľadu na veľkosť podniku. Zatiaľ čo menšie

a stredné podniky dokázali na rast osobných nákladov reagovať znižovaním materiálovej náročnosti výroby (rast produktivity práce), pri veľkých podnikoch je už možnosť takejto kompenzácie vyčerpaná, keďže sa často blížia k hranici svojich produktívnych možností pri vysokých úrovniach produktivity práce.

- Z odpovedí oslovených subjektov pôsobiacich v odvetví priemyselnej výroby vyplynulo, že úroveň poskytovaných verejných služieb zo strany verejnej správy pokladajú za neadekvátnu a nedostatočne kvalitnú. Ak by sa úroveň verejných služieb a infraštruktúry nezmenila, zamestnávateľia by si cenili tieto verejné služby na podstatne nižšej úrovni ako je teraz (teda boli by ochotní zniesť iba podstatne nižšie daňovo-odvodové bremeno). Ak by malo zostať zachované súčasné nastavenie daní a odvodov, malo by tomu zodpovedať podstatné zvýšenie kvality infraštruktúry a služieb verejného sektora. Najvýraznejší nepomer medzi „kvalitou a cenou“ označili respondenti pre oblasť infraštruktúry.

Pri posudzovaní vplyvov daní, odvodov či jednotkových nákladov práce je dôležité, aby neboli posudzované iba na makroúrovni. Analýza preukázala, ako sa obraz mení, keď z makro- pohľadu na hospodárstvo SR zúžime pohľad na priemyselnú výrobu, na rôzne kategórie podnikov podľa veľkosti či vlastníctva, alebo na samotný automobilový priemysel. Napr. kým pri „makro“- pohľade na celú ekonomiku môžeme hovoriť o pretrvaní značnej časti konkurenčnej výhody nižších jednotkových nákladov práce, tak pri odvetvovom pohľade na priemyselnú výrobu a hlavne výrobu automobilov musíme pripustiť už takmer vyčerpanie tejto konkurenčnej výhody. V priemyselnej výrobe a odvetví výroby motorových vozidiel badáme výraznejšie zúženie medzery medzi jednotkovými nákladmi práce v SR a v ostatných porovnávaných krajinách, ako pri bežnom posúdení na základe údajov za celú ekonomiku.

Na zmiernenie uvedených problémov nemožno pomenovať nejaké jedno rozhodujúce opatrenie či jednu konkrétnu politiku. Skôr prichádza do úvahy celý súbor korekcií prostredia. Tieto jemné korekcie v súhrne dokážu zmierniť problém, ktorý spôsobuje daňovo-odvodové zaťaženie pre konkurencieschopnosť v priemysle. Do rámčeka 6 na konci sme vybrali tri základné princípy, ktoré odporúčame brať do úvahy pri formovaní týchto korekcií prostredia (viac v kapitole 4).

Tento dokument bol finalizovaný v čase ekonomickej depresie vyvolanej pandémiou. Jej dopady nie sú predmetom tejto analýzy, kvalitnú analýzu bude možné urobiť až neskôr, pri existencii dát. Ale možno

pripomenúť, že v podmienkach depresie vyvolanej pandémie (a teda nepoužiteľnosťou pracovnej sily pre jej ohrozenie) sú problémy riešené v tejto analýze umocnené: napr. narastajúca odvodová zaťaženosť je pri prechode do fázy poklesu výkonov podnikov ďaleko výraznejším problémom ako inokedy. A tiež skomplikuje znovuzapájanie pracovných síl po prekonaní depresie.

Predpokladáme, že po prekonaní depresie bude ambícia nielen vrátiť parametre na predkrízovú úroveň, ale dosiahnuť aj kvalitatívne lepší stav. Potreba nahradenia nízkych nákladov (v tom nákladov práce) v pozícii rozhodujúceho piliera konkurencieschopnosti znie ako kliše, stále je však vážnou výzvou. Súčasťou dlhodobého riešenia oslabenej konkurencieschopnosti je nielen kontrolovaný a vyvážený rast nákladov, ale aj podpora iných (teda nie nákladových) pilierov konkurencieschopnosti. To je samostatný problém mimo záberu tejto analýzy.

Rámček 6 Tri základné princípy

I. Menej štátnej ingerencie vo formovaní nákladov práce. Daňovo-odvodovú záťaž odsúvať z práce na iné predmety zdanenia.

- Pomerne nízku mzdovú kvótu (nízky podiel miezd na pridanej hodnote) v medzinárodnom porovnaní nevyužívať ako argument pre možnosť zvyšovania mzdovej hladiny.
- Nevyvíjať politickými nástrojmi tlak na rast miezd (ako skokovité zvyšovanie minimálnej mzdy a naviazanie príplatkov na ňu) v situácii, keď mzdová hladina prirodzene výrazne rastie tak, ako sa stalo v období 2014 – 2019.
- Presúvanie daňovo-odvodového zaťaženia z práce na spotrebu a majetok pri nezvyšovaní celkovej záťaže. Nie je to nová predstava, stále však aktuálna.
- Dať väčší priestor dohodám zamestnávateľov a zamestnancov tam, kde dobre funguje kolektívne vyjednávanie. To platí aj v otázke príplatkov k mzdám. Príplatky môžu byť takisto predmetom vyjednávania a dohôd medzi zamestnávateľom a zamestnancami, nemusia byť vždy dané vzorcom od štátu. Podobne aj v prípade fungujúcich systémov benefitov pre zamestnancov.

- Zmiernenie rigidity v zamestnávaní. Pružnejšie zamestnávanie a mikro - kontrakty nepriamo zmierňuje aj problém vysokého daňovo-odvodového zaťaženia a nesúladu nákladov práce s produktivitou.

II: Podporiť obnovenie rastu produktivity

(Rast produktivity síce neznižuje priamo daňovo-odvodovú záťaž, ale bráni zníženiu konkurencieschopnosti aj v prípade vysokej záťaže)

- Podporiť *spillover* efekty pre zmiernenie segmentácie priemyselného sektora. Jednou z príčin nedostatočného rastu produktivity priemyselného sektora ako celku je priepastná segmentácia priemyselných podnikov: na skupinu podnikov s veľmi vysokou produktivitou (hlavne veľké podniky v medzinárodnom alebo zahraničnom vlastníctve) a rozsiahly segment podnikov s podstatne nižšou produktivitou (hlavne menšie podniky v tuzemskom vlastníctve).

- Nepribližovanie sa k produktivite najproduktívnejšieho segmentu je výsledkom nepriaznivého vplyvu prostredia na menšie firmy. Segment menších podnikov je ten, ktorý je reálne najviac obmedzovaný nedostatkami podnikateľského prostredia. Menšie firmy pôsobia v režime „permanentného krízového manažmentu“, strese a nestabilite. Táto nestabilita brzdí technologický rozvoj a napomáha poklesu miery investovania v podnikoch pod želanú mieru.

- Pre možnosti budúceho rastu produktivity a dobiehania parametrov najvyspelejších ekonomík je dôležité, aby pomer fixných investícií k pridanej hodnote zostal pomerne vysoko (na vyšších úrovniach ako v krajinách, ktoré SR potrebuje dobiehať). Pomer fixných investícií k pridanej hodnote (tzv. miera investovania) bola v priemysle SR v skoršom období výrazne vyššia ako v „dobiahaných“ ekonomikách. A to napomohlo tomu, že SR bola lídrom v raste produktivity. Ale v období 2012 – 2018 miera investovania v SR výrazne klesla.

- Aj pre existujúcu úzku skupinu podnikov so špičkovou produktivitou a konkurencieschopnosťou je výhodné, ak dochádza k rastu úrovne celého spracovateľského priemyslu. Odvetvie výroby

automobilov je reprezentantom vysoko produktívneho segmentu priemyslu. Vyrába produkt, ktorý je zložitý a vyžaduje kooperáciu s mnohými inými segmentmi a odvetviami priemyslu. Pre špičkový automobilový priemysel je výhodné, keď aj jeho dodávatelia v domácej ekonomike patria ku globálnej špičke.

- Obnoviť rolu priemyselnej politiky a politiky konkurencieschopnosti. Štát sa akoby predčasne vzdal trhovo konformných nástrojov na tvorbu silného priemyselného sektora.

III: Štát má poskytnúť vyššiu hodnotu za vybrané peniaze

- Problémom nemusí byť len sadzba daní a odvodov, ako skôr nepriaznivý vzťah dane a odvody – infraštruktúra a služby poskytované štátom. Samotné dane a odvody sú síce hodnotené ako problém, pritom však ešte negatívnejšie sú hodnotené iné faktory konkurencieschopnosti: služby verejného sektora či stav infraštruktúry.

- Aj z toho možno odvodiť, že princíp „hodnota za peniaze“ je vnímaný minimálne rovnako citlivo ako samotná výška zaťaženia daňami a odvodmi. Preto by sa uvedený princíp mal uplatňovať v širokom spektre štátom vykonávaných aktivít voči podnikom, nielen pri veľkých investíciách.

ZOZNAM BIBLIOGRAFICKÝCH ODKAZOV

GEJDOŠOVÁ, Z. Sociálne zabezpečenie v systéme verejnej správy na Slovensku, Ružomberok, 2012, VERBUM – vydavateľstvo Katolíckej univerzity v Ružomberku, ISBN 978-80-8084-894-1

LÁBAJ, M. Produktivita, mzdové náklady a jednotkové náklady práce spracovateľského priemyslu v medzinárodnom porovnaní. *Monitor hospodárskej politiky*. Bratislava: Ekonomická univerzita v Bratislave, 2018, (1), 14-17. ISSN 2453-9287.

Statistics and databases [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://www.ilo.org/global/statistics-and-databases/lang--en/index.htm>>

Slovník pojmov Sociálnej poisťovne [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://www.socpoist.sk/slovník-pojmov/11s?prm1=640>>

Taxing Wages 2020 [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://www.oecd.org/tax/taxing-wages-20725124.htm>>

Countries on Trading Economics [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://tradingeconomics.com/countries>>

Tvorba fondov Sociálnej poisťovne [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://www.socpoist.sk/tvorba-fondov/1365s>>

Economy Profile of Slovak Republic [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/s/slovakia/SVK.pdf>>

Dane do vrečka 2019 [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<https://www.pwc.com/sk/sk/publikacie/assets/2019/dane_do_vrecka_2019%20.pdf>

Slovak Republic, Overview [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://taxsummaries.pwc.com/slovak-republic>>

Slovak Republic, Corporate - Income determination [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://taxsummaries.pwc.com/slovak-republic/corporate/income-determination>>

Slovak Republic, Individual - Taxes on personal income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://taxsummaries.pwc.com/slovak-republic/individual/taxes-on-personal-income>>

Nezdaniteľné časti základu dane v roku 2020 [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/nezdanitelne-casti-zakladu-dane-2020>>

Doing business in the Czech Republic 2018 [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<https://www.moore-global.com/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephens/Documents/Doing%20business%20guides/DB-I-Czech-Rep-2018_final.pdf?ext=.pdf>

Czech Republic, Corporate - Taxes on corporate income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Czech-Republic-Corporate-Taxes-on-corporate-income>>

Czech Republic, Individual - Taxes on personal income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Czech-Republic-Individual-Taxes-on-personal-income>>

Výpočet mzdy - prekročenie maximálneho vyměřovacího základu [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<https://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/vypocet-mzdy-a-zalohy-na-dan/prekroceni-maximalniho-vymerovaciho-zakladu/>>

Czech Republic, Corporate – Deductions [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Czech-Republic-Corporate-Deductions>>

Hungary, Corporate - Taxes on corporate income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Hungary-Corporate-Taxes-on-corporate-income>>

Hungary, Individual - Taxes on personal income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<https://taxsummaries.pwc.com/hungary/individual/taxes-on-personal-income>>

Doing business in Hungary [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<https://www.mooreglobal.com/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephens/Documents/Doing%20business%20guides/DBI-Hungary-2018.pdf?ext=.pdf>>

Hungary, Corporate – Deductions [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Hungary-Corporate-Deductions>>

Poland, Corporate - Taxes on corporate income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<https://taxsummaries.pwc.com/poland/corporate/taxes-on-corporate-income>>

Poland, Individual - Taxes on personal income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Poland-Individual-Taxes-on-personal-income>>

DOING BUSINESS IN POLAND 2018 [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<https://www.moore-global.com/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephens/Documents/Doing%20business%20guides/Poland-2018.pdf?ext=.pdf>>

Germany Corporate - Taxes on corporate income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Corporate-Taxes-on-corporate-income>>

Germany Individual - Taxes on personal income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income>>

Germany Corporate – Deductions [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Corporate-Deductions>>

- Tax and Accounting Profile Germany 2008 [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<https://mittelstands-anwaelte.de/images/rechtaz/Tax_And_Accounting_Profile_Germany_2008.PDF>
- France Corporate - Taxes on corporate income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/taxes-on-corporate-income>>
- France Individual - Taxes on personal income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<http://taxsummaries.pwc.com/ID/France-Individual-Taxes-on-personal-income>>
- Personal Income Tax in France [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://www.joptimiz.com/Personal%20Income%20Tax%20in%20France.htm>>
- OVERVIEW OF THE FRENCH TAX SYSTEM [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf>
- Taxation and Investment in France 2017 [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2017.pdf>>
- Portugal Corporate - Taxes on corporate income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://taxsummaries.pwc.com/portugal/corporate/taxes-on-corporate-income>>
- LABOUR COSTS [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://ec.europa.eu/eurostat/web/labour-market/labour-costs>>
- Doing business in Romania 2018 [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<https://www.moore-global.com/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephens/Documents/Doing%20business%20guides/DBI-Romania-2018_final.pdf?ext=.pdf>
- GLOBAL GUIDE TO M&A TAX: 2018 EDITION [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2018/09/Romania_Taxand_MA_guide_2018-v2.pdf>
- Romania - Other taxes and levies [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2011/12/romania-other-taxes-levies.html>>
- Romania Individual - Taxes on personal income [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://taxsummaries.pwc.com/romania/individual/taxes-on-personal-income>>
- Romania Corporate – Deductions [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://taxsummaries.pwc.com/romania/corporate/deductions>>
- Amortization/Depreciation of fixed assets [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:
<<https://www.lpg-roumanie.ro/en/publications/corporate-taxation/amortization-depreciation-of-fixed-assets>>

Doing business in Romania 2018 [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:

<https://www.moore-global.com/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephens/Documents/Doing%20business%20guides/DBI-Romania-2018_final.pdf>

Investing in Romania [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:

<[https://berna.mae.ro/sites/berna.mae.ro/files/investingin2018_ro_en_web_\(002\).pdf](https://berna.mae.ro/sites/berna.mae.ro/files/investingin2018_ro_en_web_(002).pdf)>

Romania Tax Guide 2013 [online] [cit. 2020.08.25.] Dostupné na internete:

<<https://www.pkf.com/media/1958981/romania%20pkf%20tax%20guide%202013.pdf>>

PRÍLOHA 1: DOTAZNÍKOVÝ PRIESKUM

Daňové a odvodové zaťaženie slovenských podnikov - analýza APZ

Vážený respondent, ďakujeme za Váš čas, ktorý budete venovať vyplneniu nášho prieskumu "Daňové a odvodové zaťaženie podnikov". Slovensko dlhodobo zaznamenáva prepád v globálnych rebríčkoch konkurencieschopnosti. Zlepšeniu našej pozície v týchto rebríčkoch bránia dlhodobé chronické problémy podnikateľského prostredia a neefektívne prijímanie ďalších vládných opatrení. Asociácia priemyselných zväzov aktívne poukazuje a vyvíja úsilie pre zmenu tejto situácie. Našu vyjednávaciu pozíciu posilňujeme prípravou vlastných štúdií a analýz, ktorých závery a odporúčania budú v plnej miere využité vo všetkých rokovaniach s vládou garnitúrou. Aktuálne APZ pripravuje analýzu stavu Daňového a odvodového zaťaženia slovenských podnikov, ktorého súčasťou je prieskum na úrovni podnikov. Oceňujeme vaše zapojenie sa do tohto prieskumu, čím napomôžete nášmu úsiliu zmeniť neustálu klesajúcu konkurencieschopnosť nášho podnikateľského prostredia vo svete. Ďakujeme. Tím APZ

1. Považujete mieru daňového a odvodového zaťaženia zodpovedajúcu kvalite poskytovaných verejných služieb?

- Miera zaťaženia je nižšia ako kvalita verejných služieb
- Miera zaťaženia zodpovedá kvalite verejných služieb
- Miera zaťaženie služieb je vyššia ako kvalita verejných služieb

2. Ak nepovažujete súčasnú mieru daňového a odvodového zaťaženia za zodpovedajúcu úrovni a kvalite poskytovaných verejných služieb, ako by ste túto výšku zmenili?

- Zvýšením zaťaženie o najviac 5 %
- Znížením zaťaženia o najviac 5 %
- Znížením zaťaženia o viac ako 5 %

3. Ako hodnotíte kvalitu verejných služieb v porovnaní s výškou daní a odvodov? Zodpovedá vami odvádzaná miera daní a odvodov službám, ktoré vám poskytuje štát?

	Kvalitná	Dostatočná	Nedostatočná	Nekvalitná	Neviem posúdiť
Súdnictvo (vymožitelnosť práva a dĺžka súdnych sporov)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Miera informatizácie verejnej správy	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Výška a automatizácia pokút a penále	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Transparentnosť prijímania regulácií a uplatňovanie princípov znižovania regulačnej záťaže	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Kvalita infraštruktúry (dopravná, informačná a komunikačná)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Efektivita pracovného trhu	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Úroveň SŠ a VŠ vzdelávania	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Administratívna záťaž, množstvo administratívnych úkonov a štruktúra daní a odvodov	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Stabilita legislatívneho prostredia, prehľadnosť a zrozumiteľnosť zákonov	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Transparentnosť a podmienky verejného obstarávania	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>

4. Ktorú z nasledovných podmienok dani z príjmov právnických osôb by ste upravili ako prvú (prioritne zmenili)?

- Úprava výšky sadzby dane z príjmov PO.
- Zníženie administratívnej náročnosť spojenou s jej vykazovaním.
- Zlepšením úrovne tzv. "hodnoty za peniaze" zaplatenej dane pri poskytovaní služieb zo strany verejnej správy.
- Iné

5. Vykonáva vaša spoločnosť prácu v tzv. neštandardných pracovných časoch? V akých a ako často?

	Pravidelne	Príležitostne	Vôbec
Práca v noci	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Práca v sobotu	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Práca v nedeľu	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Práca počas štátneho sviatku	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

6. Z akého dôvodu vôbec nevyužívate alebo využívate len príležitostne prácu v tzv. neštandardných časoch?

- Nepotrebuje kvôli množstvu objednávok a charakteru prác.
- Je to pre nás ekonomicky neefektívne s ohľadom na výšku príplatkov.
- Iné

7. Akým spôsobom by sa podľa vášho názoru mala určovať výška príplatkov za prácu v tzv. neštandardných časoch?

- Príplatky majú byť naviazané na mzdu konkrétneho zamestnanca.
- Príplatky by mali byť fixné a určované vyhláškou alebo právnym predpisom.
- Mali by byť odvodené len od štátom určenej veličiny (min. mzda, priemerná mzda a pod.).
- Výška príplatkov by mala byť určovaná výlučne kolektívnym vyjednávaním (so zástupcami zamestnávateľov).
- Iné

8. Považujete súčasné daňové a odvodové zaťaženie za významnú prekážku pre zvyšovanie rastu nových investícií (domácich aj zahraničných) na Slovensku?

- Áno
- Nie
- Neviem zhodnotiť

9. Považujete súčasné daňové a odvodové zaťaženie za prekážku pre zvyšovaníu rastu pokračujúcich, resp. obnovujúcich investícií (domácich aj zahraničných) na Slovensku?

- Áno
- Nie
- Neviem zhodnotiť

10. Považujete výšku súčasného daňového a odvodového zaťaženia na Slovensku ako dôvod potenciálneho odchodu spoločností?

- Áno
- Nie
- Neviem zhodnotiť

11. V akej miere podľa vášho názoru ohrozujú nižšie uvedené faktory nákladov práce konkurencieschopnosť priemyselnej výroby na Slovensku?

	Neohrozujúci faktor	Málo ohrozujúci faktor	Podstatne ohrozujúci faktor	Výrazne ohrozujúci faktor
Vysoké tempo rastu miezd	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tempo rastu príplatkov za prácu (odvođených od minimálnej mzdy)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vysoké odvodové zaťaženie práce	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nízky rast produktivity práce	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Rigidný trh práce (flexibilita Zákonníka práce)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>