

DAŇOVÉ ÚLEVY JAKO SOUČÁST PODPOR PRO ZEMĚDĚLSTVÍ

Václav Vilhelm

Úvod

Specifické daňové úlevy pro zemědělce v jednotlivých zemích ztěžují srovnání celkové úrovně podpory zemědělství a mohou představovat konkurenční zvýhodnění. Separátní fondy sociálního zabezpečení pro zemědělce, které fungují v některých státech, přinášejí další zvýhodnění. Protože daňové úlevy nepředstavují přímá vydání veřejných prostředků, nebývá jim věnována dostatečná publicita a úroveň jejich veřejné kontroly bývá nízká. Některé daňové úlevy jsou spíše historickým pozůstatkem řešení problémů, které již řadu let nejsou aktuální. Proto OECD pohlíží na mnohé z nich nepříznivě a doporučuje jejich náhradu jinými nástroji. V současné situaci zvyšujících se schodků státních rozpočtů zemí zasažených ekonomickou krizí je obecně problematice daňových úlev věnována daleko větší pozornost.

Cíl a metodika

Cílem příspěvku je specifikovat stávající situaci v oblasti daňových úlev a sociálního zabezpečení pro zemědělce, jakožto významného prvku veřejné podpory zemědělství. Opatření uplatňovaná v zemích OECD jsou porovnána se situací v České republice. Aktuálně jsou v tomto kontextu uvedena i opatření přijatá v ČR v souvislosti s finanční a ekonomickou krizí.

Základním zdrojem informací je zpráva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj „Zdanění a sociální zabezpečení v zemědělství“ (OECD 2005). Podrobnějším srovnáním systému zdanění zemědělství v ČR a vybraných zemích se zabývá studie ÚZEI (VILHELM, PICKOVÁ 2009).

Výsledky

Daňové úlevy a systémy sociálního zabezpečení v zemědělství v zemích OECD

Daňové úlevy pro zemědělce a vlastníky půdy se uplatňují jako finanční nástroj vedle přímých státních podpor. V případě daňových úlev nedochází k žádnému rozpočtovému vydání, a proto jim nebývá věnována taková pozornost, jako tomu je v případě dotací. Daňové úlevy se označují jako „daňové výdaje“ (taxation expenditure – zde chápáno jako daňový „výdaj“ státu, tj. částka nevybrané daně, která by při normálním zdanění byla vybrána, tedy ztráta daňového příjmu). V obecném smyslu jsou daňovými výdaji¹ takové úlevy pro daňové poplatníky, které přinášejí výpadky příjmu daní oproti daňovému standardu (World Bank, 2004).

Cílem daňových výdajů jsou především:

- zajištění finanční podpory pro vybrané skupiny daňových poplatníků,
- zajištění ekonomických pobídek ke specifickému chování daňových poplatníků,
- redukce nákladů v důsledku zjednodušení administrace daní.

¹ Nezaměňovat s pojmem daňové výdaje (náklady) používaným pro daňově uznatelné výdaje při výpočtu příjmu.

Pokud jde o daňové úlevy v zemědělství, bývá hlavní pozornost věnována především zemědělským podnikům individuálních vlastníků, které představují v zemích OECD nejrozšířenější formu podnikání v zemědělství. Nedostatečná specifikace a finanční kvantifikace daňových úlev může zkreslovat rozsah státní podpory zemědělství a deformovat srovnání mezi jednotlivými státy. V dohodě Světové obchodní organizace o podporách a kompenzačních opatřeních (WTO, 1999) je za podporu považován prominutý nebo nevybraný státní příjem, který by jinak byl splatný. Proto by daňové úlevy měly být zahrnuty do odhadů podpory producentů PSE² zpracovávaných OECD.

Příkladem zemí kvantifikujících a zveřejňujících daňové výdaje pro zemědělství je Austrálie nebo USA, kde daňové úlevy pro zemědělce představovaly 39 %, resp. 12 % z celkové úrovně podpory zemědělství (2002). Data ohledně daňových úlev zveřejňuje asi polovina zemí OECD a v devíti z nich je to zákonným požadavkem. Vedle Austrálie a USA jsou to dále Rakousko, Belgie, Francie, Německo, Itálie, Portugalsko a Španělsko (World Bank 2004).

Daňové úlevy mohou mít formu osvobození od daně, odečitatelných položek od základu daně, snížení sazby nebo odkladu platby daně³. OECD sleduje daňové úlevy pro zemědělce v rámci daňového systému jednotlivých zemí, oproti němuž je posuzován rozdílný přístup ke zdanění zemědělství. Zemědělství, pokud je hlavním adresátem úlev, může přitom sdílet úlevy s jinými podnikatelskými skupinami (lesnictví, rybářství nebo jiné malé podnikání).

Přítom jsou možné dva způsoby posuzování daňových úlev pro zemědělství, a to jednak srovnání zemědělců s ostatními profesními skupinami v rámci jedné země (OECD 2005), a jednak srovnání systému zdanění zemědělců včetně specifických úlev v jednotlivých zemích bez ohledu na to, jsou-li takové úlevy určeny v dané zemi výhradně pro zemědělství nebo i pro jiné skupiny. Takový přístup použil při srovnání zdanění zemědělců v deseti vybraných evropských zemích nizozemský Výzkumný ústav zemědělské ekonomiky university Wageningen (VAN DER VEEN et al. 2007).

Daňové úlevy v jednotlivých skupinách daní

1. Daně z příjmů

Rodinné farmy jako individuální vlastnictví nebo jako partnerství jsou ve většině zemí OECD nejpočetnější a nejdůležitější formou zemědělského podnikání. Z našeho hlediska jde o podniky fyzických osob, jejichž příjem je daněn jako příjem fyzických osob. Stejný systém zdanění je používán i pro formu společného hospodaření jednotlivých fyzických osob označovanou jako partnerství, které v podstatě odpovídá našemu sdružení osob bez právní subjektivity.

Podnikání obchodních společností v zemědělské prvovýrobě je v původních zemích OECD méně časté. Farmy provozované jako obchodní společnosti jsou většinou plně vlastněny členy jedné rodiny. Potom je daněn zisk takové společnosti, zatímco mzdy pracovníků a dividendy vlastníků jsou předmětem osobního zdanění.

Strukturu zemědělských podniků v ČR lze označit jako duální nebo bipolární. Podniky fyzických osob obhospodařují o málo více než čtvrtinu zemědělské půdy a v zemědělství převažují, pokud jde o podíl obhospodařované půdy a objem produkce, podniky právnických

² Producer Support Estimates (PSE) je indikátor roční finanční hodnoty celkového transferu od spotřebitelů a plátců daní k podpoře zemědělských výrobců, měřený na úrovni farmy a vyplývající z politických opatření na podporu zemědělství, bez ohledu na jejich podstatu, účely nebo jejich vlivy na produkci farem nebo příjem.

³ OECD uvádí ve vztahu k zemědělství i tzv. negativní úlevy, tj. daňová znevýhodnění. Příkladem jsou daně uvalené na pesticidy a hnojiva ve skandinávských zemích s ohledem na ochranu životního prostředí.

osob. Rozhodující část zdanění zemědělství je daní z příjmu právnických osob, resp. při zdanění příjmu zaměstnanců zemědělských společností jde o daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti bez vyjádření jakýchkoli „zemědělských“ specifík.

Daňové úlevy mohou mít zejména některou z následujících forem:

- zdanění příjmů zemědělců na základě paušálů bez povinnosti vést účetnictví,
- zprůměrování příjmů za více let,
- zrychlení odpisů.

Specifický systém zdanění příjmů zemědělců je využíván v devíti státech OECD. Ze sousedních zemí ČR je zvláštní systém zdanění uplatněn v Německu, Polsku a Rakousku. Z dalších zemědělsky významných zemích existuje takový systém např. v USA, Francii, Itálii nebo Španělsku. Pod zvláštním systémem zdanění se rozumí skutečnost, že zemědělský podnik (zpravidla do určité definované velikosti dané výměrou plochy, obratem nebo ziskem) není povinen pro účely zdanění vést účetnictví a daň je vypočítávána dle paušálů. V Polsku většina zemědělců⁴ daň z příjmu vůbec neplatí.

Úleva z daně z příjmu nebo majetkové daně nemění vztah mezi marginálními náklady a marginálními zisky. Jejich vliv, podobně jako vliv úlev v oblasti příspěvků na sociální zabezpečení, může být pouze nepřímý, spočívající například v tom, že daňové úlevy motivují zemědělce k setrvání v oboru. Takové úlevy mohou mít i negativní vliv na produkci, protože v zemědělství mohou setrávat relativně staří a málo produktivní zemědělci.

Možnost zprůměrování příjmu za období více (obvykle tří) let je chápána i jako součást risk managementu zemědělských podniků, protože může zmírňovat dopady výpadků produkce v jednotlivých letech (OECD, 2008). S mírou progresivity zdanění se význam využití takové možnosti zvyšuje.

2. Příspěvky na sociální zabezpečení

Příspěvky na sociální zabezpečení vykazují charakteristiky daně, poplatku i pojistného. Dopadem na disponibilní příjem jednotlivce jako povinná srážka se chovají jako daně. Některé státy řeší sociální zabezpečení zemědělců samostatně a systém sociálního zabezpečení zemědělců může být oddělen od systému pro zbytek populace.

Úlevy v oblasti příspěvků na sociální zabezpečení se uplatňují např. ve Francii, Německu, Itálii, Norsku a Polsku. V Rakousku využívají zemědělci obdobný vlastní systém sociálního zabezpečení, dotovaný z veřejných prostředků. Protože podobné systémy využívají i některé další profesní skupiny, nepovažuje OECD tento systém za úlevu pro zemědělce.

3. Majetkové daně

Zemědělské nemovitosti bývají subjektem nulových nebo snížených daní a preferenční opatření se uplatňují i ve zdanění převodů majetku, a to zvláště mezigeneračních v rámci rodiny (dědická a darovací daň). Relativně vysoká hodnota zemědělských farem⁵ a skutečnost, že velká část této hodnoty je ve formě zemědělské půdy a staveb, jsou důvodem velké důležitosti této úlevy.

Tyto daňové úlevy mohou odrazovat od odchodu ze zemědělství a zvyšovat tak překážky pro vstup nových subjektů do zemědělství, což může brzdit žádoucí strukturální změny současně podporované jinými opatřeními státní politiky.

⁴ S výjimkou specializovaných podniků – např. skleníková hospodářství, produkce drůbeže, velkovýkrmny prasat, chov kožešinových zvířat apod.

⁵ Ve vztahu k hodnotě zemědělské produkce.

Úlevy z daní z nemovitostí mohou mít formu výjimek pro zemědělskou půdu a zemědělské stavby (zpravidla ale ne pro obytnou budovu), a to jejich speciálním oceněním nižší než tržní cenou, nižší sazbou daně nebo aplikací speciálních startovacích zvýhodnění.

4. Daně ze zboží a služeb

Významnou úlevou jsou nižší daně z pohonných hmot používaných pro zemědělské účely. Historicky byla tato úleva zavedena ve 40. letech minulého století ve Velké Británii s cílem podpořit zvýšení zemědělské produkce. I když tento cíl již řadu let aspoň v ekonomicky vyspělých zemích není aktuální, rozšířila se tato úleva z důvodu vyrovnání konkurenčních podmínek do mnoha dalších zemí. Snížení daně z pohonných hmot může vést jak ke zvýšení tržní produkce, tak i netržních externalit, jako je např. zvýšená zátěž životního prostředí. To vyplývá z posunu ekonomicky efektivního marginálního produktu směrem k vyššímu výnosu při vyšší spotřebě pohonných hmot v důsledku relativního snížení jejich ceny.

V mnoha zemích jsou uplatňovány úlevy ze silniční daně určené pro zemědělská vozidla.

Pokud jde o daň z přidané hodnoty, OECD nepovažuje snížené sazby (někdy i nulové) DPH pro zemědělské produkty za úlevu pro zemědělce, protože z nich profitují spíše spotřebitelé než zemědělci.

Daňové úlevy v českém zemědělství

Daňové úlevy pro zemědělce zjištěné v zahraničí jsou v určité podobě zahrnuty i do českého daňového systému. Celková daňová kvóta (včetně příspěvků na sociální zabezpečení) je v ČR 1 procentní bod pod průměrem EU 27, podíl příspěvků na sociální zabezpečení je však v rámci EU nejvyšší (EUROSTAT 2008). V mnoha zemích je však veřejné sociální zabezpečení dotováno i z ostatních daní.

Na rozdíl od některých zemí OECD není v ČR zdanění zemědělců ani jejich sociální zabezpečení řešeno separátně. V oblasti daně z příjmu (zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů) je zemědělcům, registrovaným jako osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ), umožněno použít 80% výdajový paušál. Další daňovou úlevou je skutečnost, že předmětem daně z příjmu fyzických osob nejsou příjmy získané převodem majetku od osoby blízké, která byla zemědělským podnikatelem a předčasně ukončila provozování zemědělské činnosti.

Daňovou úlevou pro zemědělce je osvobození zemědělských a lesnických traktorů a jejich přípojných vozidel a samojízdných a přípojných pracovních strojů od silniční daně (zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční).

Významnou úlevu pro zemědělce obsahuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který v § 57 řeší problematiku vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu (tzv. „zelená nafta“). V roce 2008 vratka za „zelenou naftu“ činila 1 517 mil. Kč⁶.

Pokud jde o daň z nemovitosti, upravenou zákonem č. 338/1992 Sb., je pro zemědělství významnou úlevou ustanovení o tom, že se na ornou půdu, chmelnice, vinice, ovocné sady a trvalé travní porosty nevztahuje případné zvýšení daně z nemovitosti místním koeficientem ve výši dvou- až pětinasobku daňové povinnosti poplatníka za jednotlivé druhy pozemků. Obce dále mohou osvobodit obecně závaznou vyhláškou některé zemědělské pozemky od daně z pozemků. Specifickou úpravou je posun splatnosti daně z nemovitosti u poplatníků provozujících zemědělskou výrobu.

Pokud jde o DPH, upravenou zákonem č. 235/2004 Sb., spadá zemědělská produkce vesměs do skupin zboží podléhajících snížené sazbě, která nyní činí 9 %. Naopak většina nakupovaných vstupů (hnojiva, prostředky ochrany rostlin, stroje apod.) podléhá základní

⁶ Zpráva o stavu zemědělství ČR za rok 2008, ÚZEI Praha 2009.

sazbě DPH 19 %, kdy mohou plátcí DPH uplatnit nárok na odpočet daně. Pro české zemědělství je tato úprava, jež se obdobně uplatňuje i v sazbách DPH v ostatních zemích, zvláště důležitá, protože většinu zemědělské produkce produkuje podniky, které jsou plátcí DPH. V roce 2008 odpočet daně převýšil daň na výstupu o 4 082 mil. Kč⁷.

Opatření přijatá v souvislosti s ekonomickou krizí

Opatření české vlády v oblasti daňových úlev v souvislosti se současnou krizí jsou koncipována na předem omezenou dobu a konkrétně zaměřena na řešení jednotlivých problémů, čímž odpovídají doporučením vyplývajícím ze zprávy OECD. Protože jsou určena pro podnikatelské subjekty bez rozlišení oborů činnosti, nejde o daňové úlevy pro zemědělství, ale mohou být využita i zemědělskými podniky.

Odklad platby záloh na daň z příjmu OSVČ s nejvýše pěti zaměstnanci významným způsobem jim zvyšuje množství disponibilních finančních prostředků v průběhu roku. Lze předpokládat využití tohoto opatření i v zemědělských podnicích fyzických osob.

Možnost zrychlených odpisů by mohla i zemědělské podniky stimulovat k nákupům investic za předpokladu, že jde o ziskový podnik, což je v době ekonomické krize významným limitujícím faktorem.

Snížení příspěvku odvodů sociálního pojištění pro zaměstnavatele se mělo projevit nejvýrazněji u nízkopříjmových zaměstnanců. Efekt tohoto opatření, které mělo přispívat k udržení zaměstnanosti, však nebyl významný. V souvislosti s opatřeními ke snížení schodku státního rozpočtu je navrhováno jeho zrušení.

Závěr

Systémy zdanění a sociálního zabezpečení mají zásadní význam jako nástroj vládní politiky. Jejich vývoj v jednotlivých zemích historicky odráží konkrétní ekonomickou situaci i to, jak byly do těchto systémů zahrnovány různé požadavky různých zájmových skupin. Proto jsou systémy zdanění a sociálního zabezpečení poměrně komplikované a v různých zemích navzájem obtížně srovnatelné.

OECD chápe daňové a podobné úlevy jako potenciálně důležitou, ale obvykle nedostatečně dokladovanou formu podpory zemědělců. Přitom uvádí i kontraproduktivní působení některých daňových úlev, zejména tzv. „zelené nafty“ a snížených daní při převodech zemědělského majetku. V některých zemích OECD jsou pro zemědělce zřízeny samostatné systémy sociálního zabezpečení, zpravidla dotované z veřejných zdrojů.

V ČR je celkové daňové zatížení nižší, než je průměr zemí EU. V daňové legislativě jsou pro zemědělství stanoveny některé obdobné úlevy jako v zemích OECD. Sociální zabezpečení zemědělců v ČR není řešeno mimo standardní obecný systém. Opatření české vlády v oblasti daňových úlev přijatá i v souvislosti s ekonomickou krizí korespondují se závěry a doporučeními OECD, jsou koncipována na určitou dobu a jsou zaměřena na řešení konkrétních jednotlivých problémů. V souvislosti se zvýšenými nároky na výdaje státních rozpočtů zemí zasažených ekonomickou krizí však nelze aktuálně předpokládat další snižování daňové zátěže.

⁷ Zpráva o stavu zemědělství ČR za rok 2008, ÚZEI Praha 2009.

Literatura

- [1] EUROSTAT. *Statistical books, Taxation trends in the European Union*, 2008.
- [2] OECD. *Taxation and social security in agriculture*, Paris 2005, ISBN 92-64-01364-4.
- [3] OECD. *An overview of policy measures for risk management*, Paris 2008.
- [4] VAN DER VEEN H., VAN DER MEULEN H., VAN BOMMEL K., DOORNEWEERT B. *Exploring agricultural taxation in Europe*. The Hague 2007, ISBN/EAN 978-90-8615-145-5.
- [5] VILHELM V., PICKOVÁ A. *Zdanění a sociální zabezpečení v zemědělství – srovnání situace ČR a vybraných států*. ÚZEI Praha 2009 (v tisku).
- [6] WORLD BANK. *Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system: Lessons from developed and transition economies*. Washington 2004.
- [7] WTO. *Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*, 1999.

Title: Tax concessions as a part of support for agriculture

Název: Daňové úlevy jako součást podpor pro zemědělství

Author/s: Václav Vilhelm

Abstract: Specific taxation measures and concessions for farmers complicate the international comparison of the level of subsidies for agriculture and they can cause a competition imbalance. There are separate systems of social security for farmers in some countries. Particularities of farmers' taxation in OECD countries are compared with the situation in the Czech Republic. Tax concessions and particularities are applied in the sphere of income taxes, real estate taxes, taxes on goods and value added tax. The measures taken in Czech Republic in connection with the economical crisis are mentioned in this context.

Abstrakt: Specifická daňová opatření a úlevy pro zemědělce ztěžují mezinárodní srovnání celkové úrovně podpory zemědělství a mohou být příčinou konkurenční nerovnováhy. V některých státech existují pro zemědělce separátní fondy sociálního zabezpečení. Specifika zdanění zemědělců v zemích OECD jsou porovnána se situací v České republice. Daňové úlevy a specifika ve vztahu k zemědělství se uplatňují v oblasti daní z příjmu, daní z nemovitostí, spotřebních daní a daně z přidané hodnoty. V tomto kontextu jsou uvedena i opatření přijatá v České republice v souvislosti s ekonomickou krizí.

Key words: tax systems, tax concessions, social security systems, subsidies for agriculture

Klíčová slova: daňové systémy, daňové úlevy, systémy sociálního zabezpečení, podpory pro zemědělství

Contact

Ing. Václav Vilhelm, CSc.
Ústav zemědělské ekonomiky a informací
odbor Ekonomika agrárního sektoru
Mánesova 1453/75, 120 56 Praha 2
vilhelm.vaclav@uzei.cz, 222 000 303