

ÚČETNÍ A DAŇOVÉ ASPEKTY PODNIKÁNÍ MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ NA JEDNOTNÉM TRHU

D. Nerudová, H. Bohušová

Došlo: 26. června 2006

Abstract

NERUDOVÁ, D., BOHUŠOVÁ, H.: *Accounting and tax aspects of SME business activities on the internal market*. Acta univ. agric. et silvic. Mendel. Brun., 2006, LIV, No. 6, pp. 145–158

Small and medium sized companies have very important position in EU economy, mainly in the area of employment. Their activities on the internal market are limited by great deal of obstacles. The most important obstacles can be considered different national accounting and tax systems. At present it is obvious that certain degree of accounting and tax harmonization has to take place. The aim of the paper is to introduce different attitudes to harmonization of accounting for SME, to analyze the impacts of missing harmonization in above stated areas on the activities of SMEs on the internal market.

small and medium-sized enterprises (SMEs), financial reporting standards for SMEs, compliance costs of taxation, home state taxation (HST), internal market, internalization

Malé a střední podniky tvoří podstatnou část společností působících v členských zemích Evropské unie – podle nejnovějších statistik operuje ve dvaceti pěti členských státech Evropské unie 23 milionů malých a středních společností (dále jen SME). Tyto společnosti v soukromém sektoru vytvářejí 66 % pracovních míst¹. V této souvislosti jsou SME v Evropských společenstvích považovány za klíčové faktory ekonomického růstu a vytváření pracovních míst, a proto je jim na půdě Evropské unie v posledních deseti letech věnována zvýšená pozornost – formují se programy podpory, zejména v oblasti financování, poskytování informací a poradenských služeb. V roce 2001² a 2003³ nechala Evropská komise vypracovat studie, které se zabývaly pozicí SME na jednotném trhu a identifikací daňových a účetních překážek, se kterými se tyto společnosti setkávají. Absence jednotných účet-

ních standardů pro SME a existence daňových překážek (zejména v podobě vyvolaných nákladů zdanění, nemožnosti přeshraničního zápočtu ztrát a dalších) je důvodem skutečnosti, že v porovnání s velkými společnostmi (dále jen LSE) se SME zapojují do přeshraničních aktivit na jednotném trhu výrazně méně. SME rozvíjejí aktivity zejména na domácích (národních) trzích. Vzhledem k současnému globálnímu prostředí, v němž se společnosti pohybují, je více než jasné, že zapojení SME do přeshraničních aktivit a účast na jednotném trhu by zvýšily jejich konkurenceschopnost a výkonnost, což by mohlo velmi výrazně ovlivnit ekonomiku a hospodářský růst celé Evropské unie⁴.

V České republice působí 988787 malých a středních podniků (podniků s méně než 250 zaměstnanci), což představuje 99,81 %⁵ z celkového počtu podniků působících v ČR. Malé a střední podniky v České

1 Zdroj: databáze EUROSTAT

2 Viz COM(2001)582 final – „Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities“.

3 Viz COM(2005)532 final – „The Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy“.

4 Viz např. European Commission (2003): „Internalisation of SMEs“, Observatory of European SMEs, 2003, No. 4, DG Enterprise Publications.

5 Zdroj: ČSÚ

republiky zaměstnávají 1961000 zaměstnanců, což představuje 62,21 %⁶ (ČSÚ) podíl na celkové zaměstnanosti v ČR.

Cílem příspěvku je analyzovat nejzávažnější bariéry v podnikání SME na jednotném trhu v oblasti daní a účetnictví, které způsobují podstatně menší podíl zapojení malých a středních podniků do přeshraničních aktivit na jednotném trhu, včetně navržení možných způsobů řešení a to jak v oblasti daňové, tak v oblasti účetní.

VÝSLEDKY A DISKUSE

Význam SME pro ekonomiku EU jako celku

Evropská komise vydala v roce 2003 doporučení č. 2003/361/EC, na jehož základě se SME rozlišují na následující typy:

- ♦ **společnosti střední velikosti** s 250 a méně zaměstnanci, obratem nižším než 50 mil EUR a/ nebo bilanční sumou nižší než 43 mil EUR,
- ♦ **malé společnosti** s méně než 50 zaměstnanci, obratem nižším než 10 mil EUR a/nebo bilanční sumou nižší než 10 mil EUR,
- ♦ **mikro společnosti** s 10 a méně zaměstnanci, obratem nižším než 2 mil EUR a/nebo bilancí menší než 2 mil EUR.

Společnosti s více než 250 zaměstnanci jsou považovány za velké (dále jen LSE). V tabulkách č. I a II je uveden podíl jednotlivých typů společností na celkovém počtu společností působících v EU a dále podíl jednotlivých typů společností na celkové zaměstnanosti v EU.

I: Rozdělení společností v EU

typ společnosti	podíl na celk. počtu v %
velké	0,20
střední	1,20
malé	7,30
mikro	91,30

Zdroj: Eurostat

II: Podíl společností na celkové zaměstnanosti

typ společnosti	podíl na celk.počtu v %
velké	34,20
střední	17,00
malé	20,70
mikro	28,40

Zdroj: Eurostat

Z tabulek č.I a II vyplývá, že 99,8 % společností podnikajících v členských státech představují malé a střední podniky – pouze 0,2 % reprezentují velké společnosti. V oblasti zaměstnanosti velké společnosti vytvářejí pouze 34,2 % pracovních míst, což je důkazem toho, že také v oblasti zaměstnanosti SME hrají klíčovou roli⁷. **Na základě šetření z roku 2003 představuje 66 % podíl SME na celkové zaměstnanosti v Evropské unii 105 mil. zaměstnanců⁸.**

SME jsou hlavním motorem ekonomického růstu členských zemí, neboť byla prokázána pozitivní korelace mezi růstem ekonomiky a růstem významu SME⁹. Zapojení malých a středních podniků do ekonomiky s sebou totiž přináší pozitivní externalitu:

- ♦ SME zvyšují konkurenci na trhu výrobních faktorů, zejména v oblasti lidského kapitálu (kvalifikovaných pracovních sil)
- ♦ SME zvyšují tržní diverzitu, která způsobuje růst produktivity společností.

Je tedy nezbytné vytvořit společnostem tohoto typu co nejlepší podmínky k podnikání a to nejenom na domácích (národních) trzích, ale především na jednotném trhu EU, neboť daně odváděné z zisků a mezd zaměstnanců SME jsou základním pilířem evropského „sociálního státu“ a přispívají k ekonomické a sociální soudržnosti.

Bariéry v podnikání SME na jednotném trhu

Příčiny nízkého zapojení malých a středních společností do podnikání na jednotném trhu (přeshraničních aktivit) ve srovnání s velkými společnostmi způsobují především následující skutečnosti:

6 Zdroj: ČSÚ

7 V některých ekonomických sektorech jako je nábytkářství nebo textilní výroba se SME podílí na celkové zaměstnanosti až 80 % – viz COM(2005)551 final – „Modern SME Policy for Growth and Employment“.

8 Databáze SME – Eurostat.

9 European Commission, SMEs in Europe 2003, Observatory of European SMEs. DG Enterprise Publications, No. 7, 2003, p. 26.

- odlišnosti právních předpisů jednotlivých členských zemí
- neexistence jednotných účetních standardů pro SME
- neexistence jednotné úpravy zdaňování SME, což generuje vyvolané náklady zdanění
- omezená nabídka kapitálu a finančních zdrojů pramenící z nemožnosti přístupu na přeshraniční trhy
- nedostatek podpory podnikání SME na jednotném trhu a to jak ze strany členských států, tak ze strany EU
- kulturní a jazykové rozdíly
- nedostatek informací.¹⁰

Za stěžejní lze považovat překážky, které vyplývají z nejednotné úpravy systémů účetnictví, týkajících se SME v jednotlivých zemích a překážky vyplývající z výrazných odlišností v daňových systémech jednotlivých zemích.

Odstraňování účetních překážek

Prvním krokem, který je třeba učinit, aby došlo ke snížení daňových překážek také pro SME, je zjednodušení a standardizace účetních pravidel pro SME. Je třeba **vytvořit a implementovat účetní standardy pro malé a střední podniky**, které by plně odpovídaly jejich potřebám a nadměrně je nezatěžovaly. Existence jednotných účetních standardů by velmi výrazně snížila vyvolané náklady zdanění vyplývající z existence 25 odlišných účetních systémů.

První snahy o harmonizaci účetnictví v rámci Evropského hospodářského společenství byly završeny přijetím směrnic (tzv. čtvrté směrnice č. 78/660/EEC z 25. července 1978, **sedmé směrnice č. 83/349/EEC** z 13. června 1983 a osmé směrnice č. 84/253/EEC 10. dubna 1984), které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie a jsou základním harmonizačním nástrojem Evropské komise v oblasti účetnictví. Směrnice v oblasti účetnictví obsahují prvky jak kontinentálního přístupu typického pro SRN či Francii, tak i anglosaského přístupu typického pro Velkou Británii. Kontinentální přístup je založen na účetních předpisech daných zákonem vztahujícím se na všechny podnikající subjekty. V rámci toho přístupu existuje těsná vazba mezi daněmi a účetnictvím. Naproti tomu anglosaský přístup vychází ze zákona o podniku – konkrétní metodické postupy účetnictví jsou založeny na uzancích a velmi silně je využíváno systému zvykového práva. Oba přístupy se vzájemně liší i v oblasti uspořádání účetních výkazů.

Nejvýznamnější směrnicí v oblasti účetnictví je tzv. čtvrtá směrnice, která se týká sestavování ročních účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností. Pro implementaci čtvrté směrnice do národní právních úprav byla při jejím schválení stanovena lhůta dva roky. U většiny členských států, jak je vidět v tabulce III, nebyla dodržena, neboť rychlost zavádění do národní legislativy byla ovlivněna zejména respektováním bilančních hledisek, politických, společenských a daňově právních aspektů *Sedláček (2001)*.

III: Implementace čtvrté směrnice do národní legislativy

Členský stát	Datum schválení	Datum a místo zveřejnění	První použití v účetním období od
Dánsko	27. 5. 1981	10. 6. 1981 Lovitende A.S.	1. 2. 1982
Velká Británie	23. 10. 1981	30. 10. 1981 Royal Assent	15. 6. 1982
Francie	30. 4. 1983	3. 5. 1983 Journal Officiel	1. 1. 1984
Belgie	1. 7. 1983	8. 7. 1983 Moniteur Belge	1. 1. 1984
Holandsko	7. 12. 1983	30. 12. 1983 Staatsblad	1. 1. 1984
Lucembursko	4. 5. 1984	10. 5. 1984 Memorial de Grand Duche de Luxemburg	1. 1. 1985, resp. 1. 1. 1986
Německo	19. 12. 1985	24. 12. 1985 Bilanzrichtliniengesetzt	1. 1. 1987
Irsko	12. 7. 1986	12. 7. 1986 Stationery Office	1. 8. 1986
Řecko	28. 11. 1986	28. 11. 1986 Efimerida tes Kyvernisis	1. 1. 1987, resp. 1. 1. 1991
Španělsko	25. 7. 1989	27. 7. 1989 Bioletin Oficial de Estado	1. 1. 1990
Portugalsko	21. 11. 1989	28. 11. 1989 Diario de Republica	1. 1. 1990
Itálie	9. 4. 1991	17. 4. 1991 Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana	18. 4. 1993

Zdroj: Kuting, K., Weber C. P.: Handbuch der Rechnungslegung

10 European Commission, SMEs in Europe 2003, Observatory of European SMEs. DG Enterprise Publications, No. 7, 2003, p. 26.

Do českých právních předpisů byla částečně implementována prostřednictvím zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prostřednictvím novely č. 437/2003Sb., zákona o účetnictví, byly do právní úpravy účetnictví v České republice zakomponovány principy pro sestavování účetní závěrky kodifikované v Evropské unii.

Svoji významnou roli v oblasti harmonizace účetnictví na celosvětové úrovni od poloviny sedmdesátých let hrál Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Jeho cílem bylo formulovat a publikovat mezinárodní účetní standardy k využití ve zveřejňovaných účetních závěrkách obchodních společností, propagovat celosvětové přijetí a dodržování (IAS) a všeobecně usilovat o harmonizaci účetního výkaznictví.³ Impulsem pro vznik této organizace byl vznik nadnárodních společností a obchodování na světových finančních trzích, což předpokládá srovnatelnost účetních závěrek na nadnárodní úrovni. V roce 2001 navázala na činnost tohoto orgánu Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB), jejímž úkolem bylo vypracovat jednotné účetní standardy – International Accounting Standards (IAS). Od roku 2003 došlo ke změně názvu standardů na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), neboť prioritním cílem standardů nejsou metodické postupy účtování. Hlavní důraz je kladen na interpretaci údajů z účetnictví v podobě účetních výkazů. Od počátku roku 2005 mají všechny kotované podniky v zemích EU povinnost sestavovat své konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS.

V současné době probíhá revize směrnic týkajících se účetnictví a to jednak s cílem přizpůsobit směrnice požadavkům, které vyplývají z internacionalizace podnikatelského prostředí, jednak s cílem harmonizovat směrnice s obsahem Mezinárodních účetních standardů, neboť paralelně existuje evropská harmonizace (v podobě směrnic EU) a mezinárodní harmonizace (v podobě standardů). V roce 2003 byla přijata směrnice č. 2003/51/ES, jejímž prostřednictvím dochází k další úpravě účetních směrnic EU. Umožňuje členským státům, které neuplatňují IAS/IFRS na všechny společnosti, přiblížit se podobnému, vysoce kvalitnímu účetnímu výkaznictví, čímž byl odstraněn nesoulad s Mezinárodními účetními standardy. Účetní směrnice představují výchozí rámec, který umožní zavedení a uplatňování IAS/IFRS v členských státech EU pro společnosti, které v souladu s nařízením č. 1606/2002 a národními právními úpravami sestavují účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS, zůstanou závazným právním rámcem účetnictví těch účetních jednotek, které nemají povinnost sestavovat účetní závěrku podle IAS/IFRS a upravují okruhy problémů, které IAS/IFRS neřeší.

Z výše uvedeného vyplývá, že situace v oblasti harmonizace účetnictví je poměrně dobře vyřešena pro velké podniky, které jsou kotovány na světových finančních trzích. Nicméně situace v oblasti malých a středních podniků dosud není uspokojivě vyřešena. Vypracováním mezinárodně přijatelných účetních standardů pro podniky, které nejsou předmětem zvýšeného veřejného zájmu (malé a střední podniky), byl pověřen v roce 2001 IASB. Projekt Účetní standardy pro SME podporuje 29 orgánů z různých zemí, které mají na starosti účetní standardy, jakož i Evropská komise a členské státy EU. Okruh podniků, kterých by se měly účetní standardy týkat, je vymezen jako podniky, které nejsou předmětem zvýšeného veřejného zájmu. Jedná se zejména o podniky označované jako SME a velké podniky, které nejsou emitentem veřejně obchodovaných cenných papírů – tedy nejsou subjekty veřejného zájmu. Jak je patrné, okruh podniků, pro které by měly být standardy vytvořeny, je značně rozsáhlý a velmi různorodý. Zahnuje široké spektrum podniků – od subjektů označovaných jako mikro podniky až po velké podniky. Z tohoto důvodu je velmi složité vytvořit soubor pravidel a metodických postupů (standardů), které by plně odpovídaly potřebám těchto podniků a nadměrně je nezatěžovaly.

Cílem tvorby standardů pro podniky, které nejsou předmětem veřejného zájmu (SME), je vytvořit jednotný soubor kvalitních, srozumitelných a právně vynutitelných účetních standardů, jež by naplňovaly potřeby uživatelů účetních závěrek SME. Standardy pro SME by měly mít podobný koncepční rámec jako IFRS, aby byl umožněn případný přechod na IFRS.

Řešení se však dosud pohybuje pouze v rámci teoretických diskusí a standardy v konečné podobě dosud nebyly přijaty, termín dokončení je neustále oddalován. Podle poslední aktualizace projektu z ledna 2006 je předpoklad, že má být definitivní podoba standardů publikována v prvním pololetí 2007, přičemž původní záměr byl, že standardy pro podniky, které nejsou předmětem zvýšeného veřejného zájmu (do února 2005 SME), budou hotovy v červnu 2005. V současné době byl zveřejněn hrubý návrh standardů pro SME, který se týká zjednodušení některých standardů. Další zjednodušené standardy budou předloženy k veřejné diskusi v průběhu srpna 2006.

Významnou iniciativou v oblasti harmonizace účetnictví v celosvětovém měřítku je podle *Kovanicové (2005)*. Mezivládní pracovní skupina expertů pro oblast mezinárodní standardizace účetnictví a účetního výkaznictví (ISAR)¹¹ při Organizaci národů v Ženevě. Tato organizace je zde věnována harmonizaci účetnictví a účetního výkaznictví malých a středních podniků. Skupina expertů provedla segmentaci

11 Intergovernmental Working Group of Experts on International Standard of Accounting and Reporting (ISAR)

SME a v návaznosti na tuto segmentaci zvažovala vhodnost metodických postupů pro jednotlivé typy SME. Výsledkem je koncept finančního účetnictví a výkaznictví pro malé a střední podniky, vytvořený pro tři úrovně podniků:

1. podniky strategického významu (odpovídá IFRS v plném rozsahu)
2. významné podniky střední velikosti (zjednodušené IFRS), v této oblasti ISAR již provedl zjednodušení IFRS, bylo vybráno 15 standardů a z nich vytvořen ucelený standard pro SME
3. malé podniky (zjednodušené účetnictví na akruální bázi).

Iniciativa projektu ISAR předpokládá dobrovolné přijímání příslušných standardů institucemi regulujícími účetnictví v rozvojových zemích, v zemích s transformující se ekonomikou i v ostatních zemích, které se rozhodnou je využívat.

S konceptem finančního účetnictví navrženým ISAR se do jisté míry ztotožňuje *Oberreiter (2005)*, který doporučuje diferencovaný přístup k jednotlivým typům SME. Pro některé typy SME (zejména malé a mikro podniky) je však odpůrcem harmonizace jejich finančního výkaznictví, a to z důvodu lokálního významu malých podniků, bez ambicí stát se velkými podniky.

Dalším možným přístupem k tvorbě účetních standardů pro SME je zpracovat účetní výkaznictví pro SME podle zcela jiného rámce, tedy nemodifikovat stávající ustanovení IFRS pro SME, ale zcela vycházet ze specifických potřeb uživatelů účetních informací SME a na jejich základě příslušný účetní rámec definovat¹². Jedná se například o snahy asociace autorizovaných účetních v Hongkongu, která vydala návrh rámce účetního výkaznictví pro malé a střední podniky spolu se souborem zvláštních standardů pro SME. Toto řešení se jeví jako vhodné z hlediska poměru nákladů a přínosů pro SME, za velké úskalí tohoto přístupu lze však považovat obtíže při přechodu ze standardů pro SME na IFRS.

Pro výběr optimálního způsobu řešení harmonizace účetnictví pro SME je třeba respektovat uvedené skutečnosti:

1. Potřeby uživatelů informací účetních závěrek SME

Podle *Březinové (2004)* je důležité při rozhodování o použití účetních standardů pro SME posoudit, kdo jsou uživatelé účetní závěrky. V případě, že informace nebudou využity pro kapitálový trh, není vhodné používat filozofii, která vyplývá ze stávajících

cích IFRS. Také *Veerle (2005)*, *Street (2004)* a *Larson (2004)* patří mezi odpůrce harmonizace účetnictví SME na bázi plných IFRS, které jsou uplatňovány i pro SME například na Maltě, na Kypru nebo v Chorvatsku, vzhledem ke zcela odlišným potřebám uživatelů informací účetních závěrek.

2. Diferencovaný přístup k jednotlivým typům SME

Jelikož kategorie SME zahrnuje velmi široké spektrum podniků, je v návaznosti na aktivitu ISAR na místě zvážit, zda není vhodné diferencovat přístupy k tvorbě standardů pro SME v návaznosti na jejich velikost. To znamená, že některé povinnosti vyplývající ze standardů pro SME by obligatorně plnily pouze jednoznačně vymezené typy SME, pro mikro podniky by mohly být vytvořeny zjednodušené standardy na akruální bázi. Otázkou však zůstává, zda je nutno harmonizovat účetní výkaznictví pro všechny mikro podniky.

3. Náklady a přínosy spojené se zavedením standardů pro SME

Náklady na účetní výkaznictví jdou na vrub vykazujícího subjektu, uživatelů výkazů a tvůrců a regulátorů standardů. V případě vydání nových standardů vznikají náklady jednak společností, které musí financovat sestavení nových účetních závěrek, dále regulátorům, kteří musí zajistit dodržování nových předpisů a finančním úřadům a investorům, kteří musí účetnímu výkaznictví rozumět.¹³ Přínosy čerpají samotné společnosti, je však obtížné je kvantifikovat.

V případě použití plných IFRS pro SME, by mohly administrativní náklady a náklady spojené s účetnictvím značně vzrůst, jak uvádí *Haller (2002)*. Na druhé straně si však klade otázku, zda velikost účetní jednotky je důvodem k použití odlišných metodických postupů pro zachycení informací v účetnictví.

4. Přístupy k oceňování

Zásadní problém spatřuje *Březinová (2004)* v přístupu k oceňování používaným IFRS pro společnosti, které nejsou předmětem zvýšeného veřejného zájmu. Filozofie zakomponovaná do IFRS odpovídá totiž jejich prvotnímu účelu – poskytovat informace zejména pro finanční investory a instituce dohledu, zatímco standardy pro společnosti, které nejsou předmětem zvýšeného veřejného zájmu, by měly odrážet potřeby zcela jiného okruhu uživatelů účetních informací (vlastníci, manažeři, státní orgány, finanční úřady, správy soci-

12 Ernst and Young

13 Ernst and Young

álního zabezpečení, zdravotní pojišťovny, věřitelé apod.). Informace účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS tedy odrážejí zejména reálnou hodnotu, současnou hodnotu. Určení reálné hodnoty je však proces časově a finančně velmi náročný a pro většinu SME informace o reálné hodnotě nejsou podstatné. Pro účely oceňování v případě SME se jeví jako mnohem vhodnější oceňování na bázi historických cen.

5. Vazbu na daňovou soustavu

Březinová (2004) poukazuje na vazbu na daňovou soustavu jednotlivých zemí, od které nemůže být v souvislosti s účetním výkaznictvím abstrahováno. Ve většině zemí se při zjišťování základu daně z příjmů vychází z účetního zisku, který je prostřednictvím úprav transformován na základ daně. Množství a charakter úprav se však v jednotlivých značně liší. Nobes (2004) klasifikoval možné vztahy mezi účetním a daňovým výkaznictvím do pěti kategorií, a to od disparity (pro účetnictví a daně platí zcela odlišná pravidla) až po daňovou dominanci (daňová pravidla mají převahu nad účetními pravidly). Pro účetní jednotky tak mohou v jednotlivých zemích nastat při výpočtu základu daně z příjmů situace, kdy je základ daně je na účetním výkaznictví pro SME zcela nezávislý nebo situace, kdy základ daně vychází z výkazů sestavených podle standardů pro SME.

6. Možnost bezproblémového přechodu na IFRS a naopak

Pro splnění následujícího požadavku nejlépe vyhovuje koncept IASB, který je tvůrcem i IFRS, a standardy pro SME by měly vycházet z podobného koncepčního rámce.

Daňové překážky bránící přeshraničním aktivitám SME

Daňové překážky bránící přeshraniční obchodům jsou identické jak pro malé a střední podniky, tak v pro velké společnosti. Nicméně malé a střední společnosti jsou těmito překážkami daleko více ovlivněny, neboť na rozdíl od velkých společností nedisponují dostatečným ekonomickým a lidským kapitálem (např. experty na daně, účetními experty a poradci aj.). **Největší problém pro SME představují vyvolané náklady zdanění, které podnikům vznikají** v souvislosti se existencí 25 odlišných systémů zdanění, se kterými se setkávají při podnikání na jednotném trhu.

Jak uvádějí Chittenden (2000), Michaelas (2000) a Pouziouris (2000), **vyvolané náklady zdanění**

jsou pro malé a střední společnosti stokrát vyšší než pro velké společnosti a dále **jsou vzhledem k velikosti podniku regresivní** Cressy (2000). Ve srovnání s velkými společnostmi tedy vyvolané náklady zdanění disproporcionálně zatěžují SME (nadměrná zátěž u SME může mít i prohibitivní efekt – tzn., že tyto náklady mohou bránit společnostem v aktivitách na jednotném trhu). Vyvolané náklady zdanění jsou dále vyšší u SME s přeshraničními aktivitami než u SME s aktivitami pouze na národní úrovni – **vyvolané náklady zdanění jsou vzhledem k míře internacionalizace¹⁴ společnosti progresivní**. Regresivní vztah mezi velikostí podniku a vyvolanými náklady zdanění dokládá graf č. 1.

Jak je patrné z grafu č.1, neinternationalizovaných je 64 % mikro společností, ale středních společností už jen 35 %, neboť čelí nižším vyvolaným nákladům zdanění než mikro společnosti. V případě středních společností má dceřinou společnost či pobočku v zahraničí 48 % společností, zatímco v případě mikro společností pouze 13 %.

Další velmi specifickou daňovou překážkou v přeshraničních aktivitách společností je **problematika započítávání přeshraničních ztrát**. Přeshraniční ztráty vznikají SME zejména při zakládání aktivit v zahraničí a v současné situaci není možno započítávat tyto zahraniční ztráty oproti ziskům v tuzemsku. Výše uvedený problém není tak výrazný u LSE, neboť těmto se většinou podaří zajistit započtení zahraničních ztrát prostřednictvím vhodně zvolené strategie transfer pricing. Problematika **neexistence možnosti zápočtu přeshraničních ztrát** nejen že **odrazuje SME od přeshraničních aktivit**, ale také **omezuje přístup společností k finančním zdrojům v zahraničí** (často nezbytných k dalšímu rozvoji) v případech, kdy je domácí nabídka zdrojů omezena.

Jak uvádějí Chen (2002) a Mintz (2002), kromě výše uvedených překážek, které odrazují SME od působení na jednotném trhu, tuto skutečnost dále mohou způsobovat samotné členské státy, neboť jejich národní daňové systémy mohou zvýhodňovat domácí aktivity společností. Jedná se zejména o metody konstrukce daňových základů, aplikaci nižších daňových sazeb či nejrůznějších úlev.

Všechny výše zmiňované problémy způsobují, že SME se podílejí na podnikání na jednotném trhu ve srovnání s LSE jen velice málo, neboť přeshraniční aktivity jsou u nich spojeny nejen s vyššími vyvolanými náklady zdanění, ale také s vyššími celkovými finančními náklady, a proto tyto subjekty podléhají většímu podnikatelskému riziku¹⁵. V souvislosti

14 Míra zapojení podniku do přeshraničních aktivit na jednotném trhu.

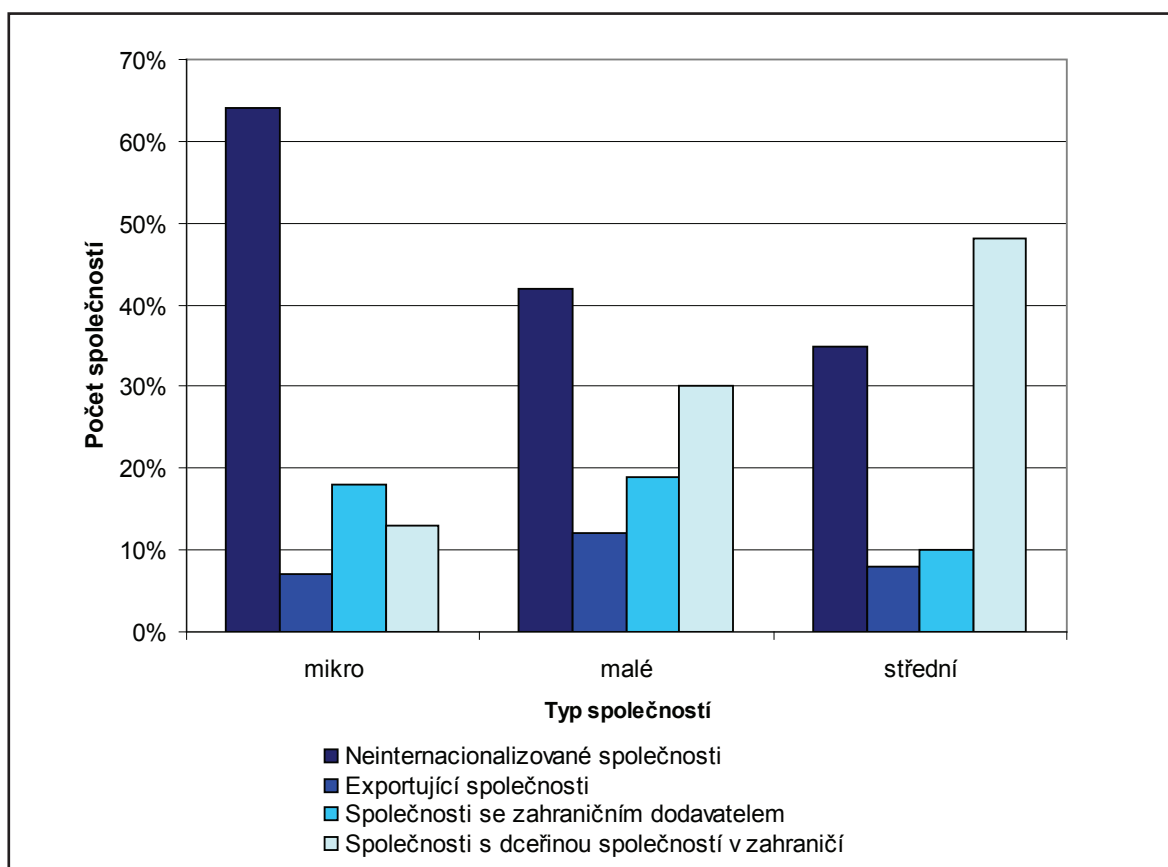
s dříve uvedenými fakty o klíčové roli SME v oblasti růstu a zaměstnanosti se tato skutečnost jeví jako nákladná nejen pro samotné společnosti, ale především pro ekonomiku EU jako celku.

Existence daňových překážek může v rámci Evropské unie způsobovat významné distorze v alokaci investic SME, a proto Evropská komise stanovila v oblasti zdaňování SME všeobecné a specifické cíle, které by měly pomoci tyto překážky odstranit. Všeobecným cílem Evropské komise je:

- ♦ **odstranit daňové překážky v oblasti daně z příjmů korporací** – především neexistenci možnosti

zápočtu zahraničních ztrát, snížit vyvolané náklady zdanění SME vyplývající z existence 25 odlišných daňových systémů a umožnit tímto SME přeshraniční aktivity v jiných členských státech

- ♦ **minimalizovat ztráty spojené s neefektivní alokací kapitálu** způsobené bariérami v přeshraničních aktivitách SME, tzn. umožnit větší internacionalizaci SME (především umožnit diverzifikaci aktivit SME a odstranit překážky spojené se zakládáním poboček či dceřiných společností v zahraničí).



1: Forma internacionalizace jednotlivých typů podniků

Zdroj: European Commission, Internalisation of SMEs, *Observatory of European SMEs*, 2003. No. 4, DG Enterprise Publications

Prostředky k odstranění daňových překážek SME

Evropská komise se odstraňováním daňových překážek v oblasti zdaňování příjmů korporací intenzivně zabývá již od 90. let 20. století. Tyto snahy jsou ovšem pouze všeobecného charakteru, nejsou

nijak speciálně zaměřeny na SME. Významným krokem bylo přijetí Směrnice o fúzích (č. 90/434/EEC) a Směrnice o dceřiných a mateřských společnostech¹⁶ (č. 90/435/EEC), které se vzhledem k nízkému zapojení SME do přeshraničních aktivit týkají především LSE. Jako další významné směrnice, jež odstraňují

15 Tzv. „vysoká úmrtnost SME“ byla prokázána panelovým výzkumem UK Economic and Social Research Council (ESCR) ve Velké Británii.

16 Viz Nerudová, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, a. s., 2005, s. 236, ISBN 80-7357-142-0.

daňové překážky na jednotném trhu, opět především pro LSE, jsou Směrnice o odstranění srážkové daně a daně z úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami (č. 2003/49/EC) a Směrnice zabývající se zdaňováním výplat dividend v rámci skupiny¹⁷ (č. 2003/123/EC). V neposlední řadě je třeba zmínit zavedení nového typu obchodní společnosti – tzv. evropské společnosti (Societa Europaea, dále jen SE), která má jednotnou právní úpravu v celé EU¹⁸. Tento institut je opět svou povahou určen spíše pro LSE. V této souvislosti **Evropská komise zvažuje směrnici o statutu evropské společnosti s ručením omezeným** (European Private Company, dále jen EPC), která by vyhovovala malým a středním podnikům. Návrh EPC se zabývá nejen jednotnou právní úpravou společnosti napříč EU, ale na rozdíl od statutu evropské společnosti zahrnuje i jednotnou úpravu v oblasti zdaňování EPC – systém zdanění v domácí zemi.

Evropská komise by také měla vyvinout aktivitu v oblasti započítávání přeshraničních ztrát, což se týká všech typů společností (tzn. LSE i SME). Vzhledem k výsledku případu Marks&Spencer¹⁹ se v této oblasti nelze spoléhat na negativní harmonizaci²⁰ a je třeba, aby se Evropská komise pokusila **navrhnout** v této oblasti **směrnici, která by v jednotlivých členských státech umožnila a především sjednotila možnost započítávat přeshraniční ztráty**.

Dalším krokem, který ovšem neřeší odstraňování překážek, nýbrž **pouze zmírňuje následky jejich existence, je veřejná podpora SME poskytovaná členskými státy**. Na základě Nařízení č. 70/2001 mohou členské státy poskytovat malým a středním podnikům veřejnou podporu k ulehčení rozvoje jejich hospodářské činnosti – tzn. podporovat přeshraniční aktivity (tak aby měly zajištěn přístup k informacím, zejména o nových technologiích a potenciálních trzích).

Posledním nejdůležitějším krokem, který může pomoci výrazně snížit vyvolané náklady zdanění a daňové překážky vyplývající z existence 25 odlišných systémů zdanění, je **zavedení jednotného systému zdanění pro SME**.

Jednotný systém zdanění SME v rámci EU

Evropská komise v oblasti harmonizace přímého zdanění zavedla tzv. twin-track strategii, což lze pře-

ložit jako dvoustopou strategii – sledování více cílů současně. Hlavním **dlouhodobým cílem je implementace společného konsolidovaného základu daně korporací s celoevropskými aktivitami**, což se opět týká především LSE. SME jsou v tomto případě diskriminovány, neboť se nezapojují do přeshraničních aktivit, tzn. že se nejedná o společnosti s celoevropskými aktivitami. Výše uvedený model automaticky umožňuje kompenzovat ztrátu z činnosti v jednom členském státě ziskem z činnosti v jiném členském státě, dále výrazně eliminuje problematiku transfer pricing mezi propojenými osobami, snižuje vyvolané náklady zdanění vyplývající z existence 25 odlišných systémů zdaňování a v neposlední řadě může tento model pomoci odstranit překážky přeshraničních fúzí a akvizic, jež jsou často způsobeny nedostatečnou koordinací členských států při zdaňování kapitálových zisků.

Velmi vysoký podíl SME na celkové zaměstnanosti a hospodářském růstu v EU vyžaduje okamžité řešení. Z tohoto důvodu Evropská komise vedle dlouhodobého cíle stanovila také **krátkodobý cíl**, který se týká především SME. **Krátkodobým cílem je zavedení modelu zdanění v domácí zemi**, což by v relativně krátké době mohlo pomoci odstranit daňové překážky, se kterými se SME setkávají. Při implementaci systému zdanění v domácí zemi by SME podnikající ve více členských státech stanovovaly svůj zdanitelný zisk podle pravidel platných v jejich domácí zemi (tzn. že zdanitelný zisk organizačních složek podnikajících v jiných členských státech by se stanovoval na základě pravidel, která platí v domácí zemi). Výše uvedený **systém by pro SME znamenal výrazné snížení vyvolaných nákladů zdanění**, neboť by podléhaly pouze jedinému daňovému systému. Je třeba zdůraznit, že **v tomto případě se nejedná o jakoukoliv formu harmonizace, neboť i nadále by vedle sebe existovaly národní daňové systémy**. Určitým rizikem spojeným se zavedením systému zdanění v domácí zemi **může být zvýšení daňové konkurence v důsledku snah členských států přilákat do země daňové základy** (společnosti, které by zde měly sídlo (místo vedení) a zdaňovaly své celoevropské zisky dle pravidel platných v této zemi).

Evropská komise zahájí od ledna 2007 pilotní projekt, v jehož rámci by SME v EU mělo být umožněno po dobu pěti let aplikovat systém zdanění v domácí

17 Viz Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, a. s., 2005, s. 236, ISBN 80-7357-142-0.

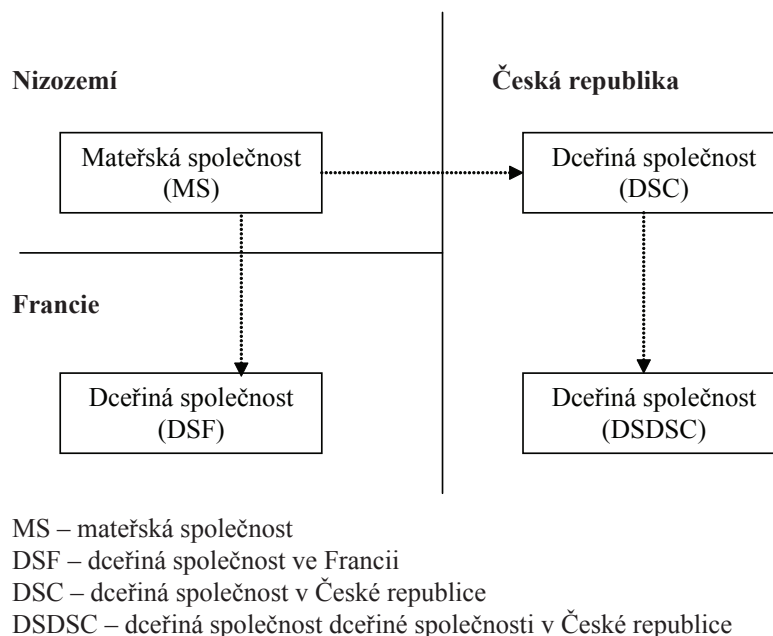
18 Viz Nerudová, D., Neruda, R. Evropská společnost z pohledu daně z příjmu. Daň a právo v praxi, Praha: ASPI, roč. 10, č. 5, s. 2–10, ISSN 1211-7293.

19 C-446/03, v podrobnostech viz Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, a. s., 2005, s. 236, ISBN 80-7357-142-0.

20 Harmonizaci prostřednictvím rozsudků Evropského soudního dvora.

zemi (v zemích účastnících se projektu) – tzn. daňový systém země, ve které je společnost rezidentem. Tento by se vztahoval i na dceřiné společnosti a stálé provo-

zovny SME v jiných členských státech. Mechanismus fungování systému zdanění v domácí zemi je znázorněn na Obr. 2²¹.



2: Zdanění v domácí zemi

V rámci pilotního projektu mohou všechny výše uvedené společnosti vytvořit tzv. skupinu pro zdanění v domácí zemi (za předpokladu, že uvedené země budou na projektu participovat). Mateřská společnost stanoví zdanitelný příjem MS, DSF, DSC a DSDSC podle pravidel platných v Nizozemí (domácí zemi). Takto stanovený základ daně se pak rozdělí podle velikosti obrátu²² dosaženého v jednotlivých členských zemích mezi Nizozemí, Francii a Českou republiku. Mateřská společnost podá daňové přiznání za celou skupinu v Nizozemí a zde také zaplatí daň (z části skupinového základu daně, který na ni připadá podle velikosti obrátu). DSF si sama vypočte individuální daňovou povinnost (nepodává daňové přiznání) a zaplatí ji ve Francii. DSC a DSDSC si také samy vypočtou daňovou povinnost (nepodávají daňová přiznání) a zaplatí ji v České republice.

Vliv implementace systému zdanění v domácí zemi na SME

Uvažujeme-li o vlivu, který bude mít systém zdanění v domácí zemi na SME, je třeba uvažovat jednak o vlivu na SME, které již jsou internacionalizované (tedy již mají pobočky či dceřiné společnosti v zahraničí, nebo provozují jakékoliv jiné přeshraniční aktivity) a dále o vlivu na SME, které zatím internacionalizací neprošly.

Jak již bylo uvedeno výše, největším problémem SME s pobočkami v zahraničí je nemožnost kompenzace ztrát. V rámci systému zdanění v domácí zemi by tedy společnostem v rámci jedné skupiny bylo umožněno kompenzovat ztráty podle pravidel, která platí v domácí zemi, což by mohlo výrazně zvýšit efektivní alokaci investic na jednotném trhu EU. Podívejme se tedy na pravidla kompenzace ztrát v rámci jedné skupiny, která platí v jednotlivých členských státech viz tab. IV.

21 Viz TAXUD C.1/DOC (04) 1410.

22 Alternativním kritériem pro rozdělování skupinového základu daně by také mohla být velikost vyplacených mezd nebo počet zaměstnanců, nebo vážený ukazatel obrátu a velikosti vyplacených mezd, kde by byla váha u obou veličin 0,5.

4: Pravidla kompenzace ztrát v rámci skupiny, která platí v Evropské Unii

Typ	Stát	Poznámka
Plná konsolidace	♦ Nizozemí	S výsledky hospodaření dceřiných společností je daňově nakládáno, jako kdyby byly realizovány mateřskou společností – dochází tedy k plné konsolidaci hospodářských výsledků.
Skupinový hospodářský výsledek	♦ Dánsko ♦ Německo ♦ Španělsko ♦ Francie ♦ Itálie ♦ Lucembursko ♦ Rakousko ♦ Polsko ♦ Portugalsko ♦ Slovinsko	Každý člen skupiny zjišťuje hospodářský výsledek samostatně, tyto jsou poté skupinově započítávány na úrovni mateřské společnosti.
Převod ztrát v rámci skupiny	♦ Irsko ♦ Kypr ♦ Malta ♦ Lotyšsko ♦ Švédsko ♦ Finsko ♦ Velká Británie	Každý člen skupiny je zdaňován samostatně – ztráty mohou být mezi členy skupiny přesouvány a započítávány.
Neexistuje zdanění v rámci skupiny	♦ Belgie ♦ Česká republika ♦ Řecko ♦ Litva ♦ Maďarsko ♦ Slovensko ♦ Estonsko ⁽¹⁾	Nelze jakkoliv kompenzovat ztráty, neboť daňový systém nezná pojem zdanění v rámci skupiny.

(1) Estonsko jako jediné v EU zdaňuje pouze rozdělené zisky (nerozdělené zisky nejsou předmětem daně). Zisk musí být z daňového hlediska rozdělen do pěti let, pokud tak učiněno není, pro účely zdanění se považuje po uplynutí pěti let za rozdělený.

Zdroj: Kesti, J., European Tax Handbook 2003. IBFD, Amsterdam: 2003, 720 p. ISBN 90-76078-53-X

Jak vyplývá tabulky z č. IV, systém zdanění v domácí zemi by zemím, v nichž existují pravidla pro kompenzace ztrát, umožnil tyto ztráty započítávat, a to podle pravidel platných v domácí zemi. **Všechny popsané modely užívané v rámci EU – tzn. plná konsolidace, skupinový hospodářský výsledek a převod ztrát v rámci skupiny – by při zdanění v domácí zemi umožnily vertikální²³ i horizontální²⁴ kompenzaci ztrát.** Tato možnost (především v případě ztrát vzniklých v souvislosti se zakládáním nových společností v jiných zemích, než domácí zemi) velmi významně zvyšuje možnosti financování SME v případě, že dostupnost finančních zdrojů je pro SME v domácí zemi omezena.

Problém ovšem nastává u sedmi zemí (Belgie, Česká republika, Řecko, Litva, Maďarsko, Slovensko a Estonsko), jež v národních daňových systémech nemají zakotvenu možnost zdaňovat zisky v rámci skupiny. **V systému zdanění v domácí zemi, který je založen na myšlence, že i dceřiné společnosti jsou zdaňovány v rámci národního daňového systému, ani zavedení systému zdanění v domácí zemi neumožní přeshraniční zápočty ztrát, v případě, že daňový systém domácí země neumožňuje zdaňování zisků v rámci skupiny domácích SME.**

Další skutečnost, jež vytváří překážky SME při podnikání na jednotném trhu, jsou disproporcionálně vysoké vyvolané náklady zdanění. Jak již bylo zmí-

23 Zápočet mezi mateřskou a dceřinou společností.

24 Zápočet mezi dceřinými společnostmi.

něno dříve, vyvolané náklady zdanění jsou vzhledem k velikosti společnosti regresivní a jsou výrazně vyšší u SME, které mají dceřinou společnost či pobočku v zahraničí, než u SME, které internacionalizované nejsou. Vyvolané náklady zdanění představují především náklady na právní služby, překlady dokumentů, náklady na daňové a účetní poradce²⁵ a v neposlední řadě také vyšší podnikatelské riziko. Velká část těchto nákladů by mohla být zavedením systému zdanění v domácí zemi výrazně snížena, neboť SME s dceřnými společnostmi či pobočkami v zahraničí by podléhaly pouze domácímu daňovému a účetnímu systému.

Zavedení systému zdanění v domácí zemi může velmi výrazně motivovat domácí SME k internacionalizaci (např. k založení dceřné společnosti v zahraničí), neboť jeho implementace sníží vyvolané náklady zdanění a bariéry podnikání na jednotném trhu. Domácím SME se tedy otevře možnost snižovat podnikatelské riziko a zvýší se dostupnost finančních zdrojů v případě omezenosti domácí nabídky.

Vliv implementace systému zdanění v domácí zemi na členské státy

Implementace systému zdanění v domácí zemi nebude mít vliv jen na SME, ale bude ovlivňovat i všechny členské státy Evropských společenství, tedy i ty, které nebudou do projektu zapojeny. Snížení daňových překážek v přeshraničních aktivitách SME způsobí, že tyto začnou podnikat i v jiných členských státech. Jak uvádějí *Nicolletti (2003)* a *Scarpetta (2003)*, zahraniční společnosti mají velmi často vyšší produktivitu než domácí, což v tomto případě může způsobit částečné vytěsňování domácích SME zahraničními.

Zahraniční SME mohou zvýšit konkurenci na domácím trhu produktů a služeb, ale také na trhu výrobních faktorů. Zahraniční investice v podobě dceřných společností nebo provozů představují významné odběratele pro domácí subdodavatele a dále kontakt se zahraničními SME velmi často umožňuje domácím SME implementovat nové technologie a manažerské strategie *Markusen (2003)* a *Venables (2003)*. Zvýšení konkurence na trhu produktů a služeb může mít pozitivní efekt nejen na spotřebitele v podobě nižších cen, ale také na výrobce v podobě vyšších zisků spojených s větší poptávkou. **Zavedení systému zdanění v domácí zemi může tedy přinést výhody spotřebitelům i výrobcům.**

Výzkum a vývoj je další oblastí, na kterou může mít zavedení systému zdanění v domácí zemi velmi pozí-

tivní vliv. *Navaretti (2004)* a *Venables (2004)* uvádějí, že nové technologie získané z přeshraničních investic mohou být využívány v domácích zemích, neboť existují důkazy o tom, že přeshraniční investice do oblastí s intenzivním výzkumem a vývojem zvyšují výzkumné a vývojové aktivity v domácích provozech (tedy v provozech situovaných v domácí zemi).

Zavedení systému zdanění v domácí zemi bude mít i významný vliv na daňovou administrativu členských zemí. Podstatou systému zdanění v domácí zemi je umožnit započítávat SME přeshraniční ztráty v rámci skupiny. V současnosti, kdy toto možné není, společnost v některé členské zemi dosáhne zisk a odvede zde daň, v jiné zemi pak vykáže ztrátu. V případě implementace systému zdanění v domácí zemi dojde ke kompenzaci a výsledná odvedená daň je nižší, než kdyby systém aplikován nebyl. Nicméně efekt zavedení systému nemusí být v oblasti daňového výnosu členských zemí jen negativní. **Klíčovou roli v této souvislosti hraje metodika rozdělování daňových základů a potažmo daňového výnosu mezi země, jejichž společnosti tvoří skupinu pro zdanění v domácí zemi.**

V případě, že kritériem pro rozdělování bude veličina, která dosahuje pozitivních hodnot i v situacích, kdy společnost realizuje ztrátu, může obdržet část daňového základu i stát, ve kterém by bez existence systému zdanění v domácí zemi společnost realizovala ztrátu. Takovým typem veličiny mohou být vyplacené mzdy, počet pracovníků či obrát. Konečný efekt snížení či zvýšení daňového výnosu v členských zemích je dále rozmělněn skutečností, že **efekty rozdělování daňových základů v rámci jednotlivých skupin pro zdanění v domácí zemi mohou působit zcela protisměrně.** Aplikace systému zdanění v domácí zemi u jedné skupiny společností může zemi přinést zvýšení daňového výnosu, u jiné skupiny může naopak znamenat snížení daňového výnosu. Lze tedy předpokládat, že čím více skupin v členské zemi bude do projektu zapojeno, tím existuje menší riziko, že aplikace systému ovlivní výnos daně z příjmu korporací. **Jedinými zeměmi, v nichž nedojde k ovlivnění výnosu daně z příjmu korporací, jsou země, v nichž díky skutečnosti, že v nich neexistuje možnost zdaňovat zisky skupinově²⁶, nebudou moci být započítávány ztráty ani po implementaci systému zdanění v domácí zemi.** Lze jen spekulovat, zda v těchto zemích vůbec bude pro SME atraktivní se do systému zdanění v domácí zemi zapojit.

25 Vyvolané existenci 25 odlišných právních, daňových a účetních systémů.

26 Viz tabulka č. IV.

Závěrem je třeba se zmínit, že v domácích zemích společností zvýší zavedení systému náklady na daňovou správu, neboť tato bude nucena daleko těsněji spolupracovat s daňovými správami ostatních společností ze skupiny.

ZÁVĚR

SME představují klíčové faktory ekonomického růstu a zaměstnanosti v Evropské unii. Odlišné právní úpravy účetnictví platné jednotlivých zemích Evropské unie patří k významné bariéře při podnikání SME na jednotném trhu. Situace pro velké společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovatelné na kapitálových trzích je dobře vyřešena, neboť jsou povinny sestavovat účetní výkazy podle IAS/IFRS a informace poskytované prostřednictvím takto sestavených účetních výkazů jsou srovnatelné v celosvětovém měřítku. Přestože existují podobné snahy i v oblasti výkaznictví pro SME, dosud nebylo přijato uspokojivé řešení. Implementace harmonizovaného výkaznictví pro SME by však přispěla k odstranění jedné z významných překážek při podnikání SME na jednotném trhu.

V současnosti existuje na jednotném trhu řada daňových překážek, které SME znemožňují plně využívat výhod, jež by jim mohlo podnikání na jednotném

trhu (přeshraniční aktivity) poskytovat. Existence 25 odlišných systémů daně z příjmu korporací způsobují SME vyvolané náklady zdanění, které jsou vzhledem k velikosti společností regresivní a dále jsou disproporcionálně vysoké pro SME, které i přes výše uvedené překážky internacionalizaci již prošly.

Zavedení systému zdanění v domácí zemi pro SME pomůže jednak odstranit bariéry bránící přeshraničním aktivitám a dále velmi výrazně přispěje k efektivní alokaci zdrojů na jednotném trhu. Systém zdanění v domácí zemi umožní SME vytvářet skupiny pro zdanění v domácí zemi, v jejichž rámci bude možno kompenzovat ztráty členů skupin, které vzniknou v zahraničí. Implementace tohoto systému také přispěje ke snížení vyvolaných nákladů zdanění, neboť SME budou podléhat pouze jedinému systému zdanění. Zavedení systému zdanění v domácí zemi ovšem nebude mít efekt v podobě možnosti zápočtu ztrát zahraničních společností skupiny pro zdanění v domácí zemi v těch domácích zemích, v nichž neexistuje možnost zdaňovat zisky skupinově.

Systém zdanění v domácí zemi ovlivní kromě SME také členské země EU – zvýšená otevřenost jednotného trhu EU přinese zvýšení efektivnosti a výstupu ekonomiky EU jako celku. Zvýšení efektivnosti bude znamenat pro spotřebitele na jednotném trhu EU vyšší kvalitu výrobků a nižší ceny.

SOUHRN

Malé a střední podniky zauímají významné postavení v ekonomice EU, zejména v oblasti zaměstnanosti. Jejich působení na jednotném trhu je však limitováno řadou překážek. Za nejvýznamnější lze považovat překážky v podobě odlišných národních právních úprav oblasti účetnictví a daní. V současné době je zřejmé, že musí dojít k harmonizaci systémů účetnictví a daní jednotlivých zemí. Cílem příspěvku je identifikovat možné přístupy k harmonizaci v oblasti účetnictví SME a dále analyzovat dopady neexistující harmonizace v uvedených oblastech na účast SME na podnikání v rámci jednotného trhu.

malé a střední podniky (SMEs), standardy účetního výkaznictví SMEs, vyvolané náklady zdanění, systém zdanění v domácí zemi (HST), jednotný trh, internacionalizace

LITERATURA

- BŘEZINOVÁ, H.: Vývoj účetnictví po vstupu ČR do Evropské unie se zvláštním zřetelem na malé a střední podniky, *Účetnictví*, 2004 No.9, p. 4–11, ISSN 0139-5661.
- CRESSY, R.: Tax, Assistance, Compliance and the Performance of the Smaller Business, *A Research Report to the Federation of Small Business*, 2000.
- EUROPEAN COMMISSION, *Company Taxation in the Internal Market*. COM(2001) 582 final.
- EUROPEAN COMMISSION, *Internalisation of SMEs*, *Observatory of European SMEs*, 2003. No. 4, DG Enterprise Publications.
- EUROPEAN COMMISSION, *SMEs in Europe 2003*, *Observatory of European SMEs*, 2003. No. 7, DG Enterprise Publications.
- EUROPEAN COMMISSION, *The Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy*. COM(2005)532 final.
- EUROPEAN COMMISSION, *Modern SME Policy for Growth and Employment*. COM(2005)551 final.
- EUROPEAN COMMISSION, *Commission Staff Working Paper SEC(2004)1128*.
- ERNST & YOUNG, *Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekotovaných společností v šesti*

- evropských státech*, Ministerstvo financí ČR, Praha, 2005
- HALLER A.: Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects, *The European Accounting Review*, Vol. 11, p. 153–190.
- CHEN, D., LEE, F.C., MINTZ, J.: Taxation, *SMEs and Entrepreneurship*, Working paper no. 9, OECD: 2002.
- CHITTENDEN, F., MICHAELAS, N., POUTZIOURIS, P.: *Small Business Taxation: An Agenda for Growth*, EDC: Manchester Business School, 2000.
- KESTI, J.: *European Tax Handbook 2003*. IBFD, Amsterdam: 2003, 720 p. ISBN 90-76078-53-X.
- KOVANICOVÁ, D.: *Handbuch Finanční účetnictví – světový koncept IFRS/IAS*, Polygon, Praha 2005, 525p. ISBN 80-7273-129-7
- KÜTTING, K., WEBER, C. P.: *Handbuch der Rechnungslegung. Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung*. Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1995.
- MARKUSEN, J. R., VENABLES, A. J.: Foreign direct investment as a catalyst for industrial development, *European Economic Review*, Vol. 43, p. 335–356, ISSN 0014-2021.
- NAŘÍZENÍ Č. 70/2001.
- NAVARETTI, G. B., VENABLES, A.J.: *Multinationals in the world economy, Discussion Paper*, Princeton University, 2004.
- NERUDOVÁ, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: Aspi, a. s., 2005, s. 236, ISBN 80-7357-142-0.
- NERUDOVÁ, D., NERUDA, R.: Evropská společnost z pohledu daně z příjmu. Daně a právo v praxi, Praha: ASPI, roč. 10, č. 5, s. 2–10, ISSN 1211-7293.
- NICOLLETTI, G., SCARPETTA, S.: Regulation, productivity and growth: OECD evidence, *OECD Economics Department Working Paper*, 2003.
- NOBES, CH.: A Conceptual Framework for the Taxable Income of Business, and How to Apply it under IFRS. *Certified Accountants Educational Trust*, London, 2003. ISBN 1 85908 379 8
- OBERREITER, M.: Harmonizace účetního výkaznictví malých a středních podniků, *Účetnictví*, 2002, Vol. 2, p. 67–72, ISSN 0139-5661.
- SEDLÁČEK, J.: Proces harmonizace účetnictví v EU. *Účetnictví*, 2001. Vol. 11. p. 63–67. ISSN 0139-5661.
- STREET, D., LARSON R. Large Accounting firms' survey reveals emergence of „two standard“ system in the European Union, *Advances in International Accounting*, Vol 17, p. 1–29
- TAXUD C.1/DOC (04) 1410.
- VEERLE, V.: *The current state of accounting harmonization: impediments to and benefits from harmonization*, University Gent, Working paper, 2005.

Adresa

Ing. Danuše Nerudová, Ph.D., Ing. Hana Bohušová, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, Česká republika

