

Specifika zdanění a sociálního zabezpečení v zemědělství

Václav Vilhelm¹

Abstrakt

Speciální daňová opatření a úlevy pro zemědělce v jednotlivých zemích ztěžují mezinárodní srovnání celkové úrovně podpory zemědělství a mohou představovat konkurenční zvýhodnění. V některých státech existují pro zemědělce separátní fondy sociálního zabezpečení. Protože v případě daňových úlev nejde o přímá vydání veřejných prostředků, bývá jim věnována menší 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. Specifika zdanění zemědělců v zemích OECD jsou porovnána se situací v České republice. Aktuálně v tomto kontextu jsou uvedena i opatření přijatá v České republice v souvislosti s ekonomickou krizí.

Klíčová slova

Daňové systémy, systémy sociálního zabezpečení, daňové úlevy pro zemědělství

1 Úvod

Současná finanční a ekonomická krize vede poměrně rychle ke snižování fiskálních příjmů a zvyšování výdajů státních rozpočtů většiny zemí ekonomicky vyspělého světa a bezprostředně se týká i České republiky. Tato napjatá situace výrazně zvyšuje závažnost problematiky daňových úlev – na jedné straně mají pomáhat k zachování podnikání a pracovních míst, současně však dále snižují již tak v důsledku oslabené ekonomiky nižší daňový příjem státu při současném zvýšení požadavků na výdaje například v souvislosti s rostoucí nezaměstnaností.

Specifika zdanění a příspěvků na sociální zabezpečení uplatňovaná pro zemědělství v jednotlivých státech mají naproti tomu dlouhou historii. Přesto pozornost věnovaná daňovým úlevám pro zemědělství byla poměrně malá. Cílem předkládaného příspěvku je podat souhrnný obraz daňových úlev pro zemědělství aplikovaných dlouhodobě v zemích Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) jakožto výchozí bázi pro další úvahy k optimálnímu vývoji daňového systému v této oblasti.

2 Monitoring daňových úlev a sociálních příspěvků v zemědělství v zemích OECD

Daňové úlevy pro zemědělce a vlastníky půdy často představují alternativu nebo doplněk k programům přímých státních podpor. V případě daňových úlev nedochází k žádnému rozpočtovému vydání, a proto bývá jejich veřejná kontrola omezená. Daňové úlevy se označují jako „daňové výdaje“ (taxation expenditure – zde chápáno jako daňový „výdaj“

¹ Ing. Václav Vilhelm, CSc., Ústav zemědělské ekonomiky a informací, Mánesova 75, 120 56 Praha 2, email: vilhelm.vaclav@uzei.cz

státu, tj. částka nevybrané daně, která by při normálním zdanění byla vybrána, tedy ztráta daňového příjmu). V obecném smyslu daňovými výdaji² jsou takové úlevy pro daňové poplatníky, které přinášejí výpadky příjmu daní oproti daňovému standardu [5]. Cílem daňových výdajů bývá:

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

Daňové výdaje (úlevy) uplatňované v zemědělství mají dopady na produkci, využití půdy, příjmy, obchod, životní prostředí i venkovskou společnost. Pod obecným pojmem zemědělství používaným v tomto kontextu je třeba rozumět zemědělce-vlastníky zemědělských podniků, zemědělské podniky právnických osob, vlastníky půdy a zaměstnance zemědělských podniků. Mnohé z daňových úlev jsou určeny pouze pro některé z uvedených skupin, hlavní pozornost bývá věnována především zemědělským podnikům individuálních vlastníků, které představují v zemích OECD nejrozšířenější formu podnikání v zemědělství. Pokud nejsou daňové úlevy přesně specifikovány a finančně kvantifikovány, může docházet ke zkreslení rozsahu státní podpory zemědělství a deformaci srovnání mezi jednotlivými státy. V dohodě Světové obchodní organizace o podporách a kompenzačních opatřeních [6] je prominutý nebo nevybraný státní příjem, který je jinak splatný, považován za podporu. Daňové úlevy by měly být zahrnuty do odhadů podpory producentů PSE³ zpracovávaných OECD.

Jako příklady zemí kvantifikujících a zveřejňujících daňové výdaje pro zemědělství lze uvést USA, kde daňové úlevy pro zemědělce představovaly 12 %, a Austrálii s 39 % z celkové úrovně podpory zemědělství (údaje za rok 2002). Zhruba polovina zemí OECD zveřejňuje data ohledně daňových výdajů a v devíti z nich je to zákonným požadavkem (vedle Austrálie a USA jsou to dále Rakousko, Belgie, Francie, Německo, Itálie, Portugalsko a Španělsko [5]. Jednotlivé země sledují daně odlišně a ne vždy jsou opatření pro oblast zemědělství sledována zvlášť.

Daňové úlevy mohou být formulovány jako osvobození od daně, odečitatelné výdaje, snížení sazby nebo odklad platby daně. OECD sleduje daňové úlevy pro zemědělce v kontextu „normálního“ 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).

Z důvodu rozdílů mezi národními daňovými systémy tak pro OECD nemusí stejné opatření představovat daňovou úlevu pro zemědělství. Například v těch státech, kde je uplatňována roční daň z majetku a zemědělský majetek je zproštěn této daně, může taková úleva znamenat velmi významnou podporu příjmu zemědělců. Pokud však obecně není daň z majetku aplikována, neexistence daně ze zemědělské půdy a budov není považována za daňovou úlevu pro zemědělství. Jiným příkladem je možnost zprůměrovat svoje příjmy za období několika let poskytovaná zemědělcům v řadě zemí. Za zvýhodnění zemědělců ji OECD považuje tehdy, pokud takovou možnost ostatní podnikatelé nemají. Obdobně posuzuje případy, kdy jedna země uplatňuje vysoké sazby daně s četnými odpočty a

² Nezaměňovat s pojmem daňové výdaje (náklady) používaném pro daňově uznatelné výdaje pro výpočet příjmu.

³ 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.

výjimkami pro zemědělce, zatímco v jiné zemi je úroveň sazby daně obecně nižší, avšak platí pro všechny stejně. Daňová zátěž zemědělců tak může být v obou zemích stejná, přestože v případě první země je tato situace pokládána za daňové zvýhodnění zemědělců. Zvýhodňující opatření v oblasti sociálního zabezpečení mohou být dána nižší úrovní příspěvků, než jaké platí ostatní členové společnosti za stejnou úroveň benefitů, nebo vyššími benefity za stejný příspěvek.

Důležité jsou, pokud jde o daňové úlevy pro zemědělství, dvě srovnávací roviny, a to jednak srovnání zemědělců s ostatními odvětvími v rámci konkrétní země tak, jak je sleduje OECD ve své studii [2], 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.

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

Zkoumáním zdanění zemědělců v deseti vybraných evropských zemích se dále zabýval nizozemský Výzkumný ústav zemědělské ekonomiky university Wageningen [4].

3 Typologie daňových úlev

3.1 Preferenční opatření v oblasti daní z příjmu, ze zisku a z kapitálových výnosů

Ve většině zemí OECD je nejpočetnější institucionální jednotkou v zemědělství rodinná farma jako individuální vlastnictví nebo jako partnerství. V našem smyslu jde tedy o podniky fyzických osob a o zdanění příjmů fyzických osob. Tento systém zdanění je používán i pro formu společného hospodaření jednotlivých fyzických osob označovanou jako partnerství, které je v některých zemích poměrně časté a v podstatě odpovídá našemu sdružení osob bez právní subjektivity.

Naproti tomu 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. Podniky fyzických osob obhospodařují pouze o něco více než čtvrtinu zemědělské půdy a v zemědělství převažují, pokud jde o podíl obhospodařované půdy a objem produkce, podniky právnických 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, a to jako příjmu ze závislé činnosti bez vyjádření jakýchkoli „zemědělských“ specifíků.

Daňové úlevy mohou mít zejména některou z následujících forem:

- specifické režimy zdanění příjmů zemědělců na základě paušálů bez povinnosti vést účetnictví,
- možnost zprůměrování příjmů za více let nebo jiného vyrovnávacího mechanismu,
- umožnění zrychlených odpisů.

Ze 24 zemí OECD je speciální systém pro zdanění příjmů zemědělců využíván v 9 státech. 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.

I v těch státech, které pro zdanění zemědělců používají standardní systém, jsou často nabízeny speciální možnosti pro výpočet základu daně, nejčastěji ve formě zprůměrování přes krátkou řadu let. Toto opatření je současně chápáno jako součást risk managementu zemědělských podniků, protože může zmírňovat dopady výpadků produkce [3].

3.2 Preferenční opatření v příspěvcích 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. Stranou tak přitom zůstává důležitý moment mezinárodní srovnatelnosti situace zemědělců v různých zemích, protože v tomto ohledu zemědělci v Rakousku využívají v sociálním zabezpečení stejné výhody jako v těch zemích, kde existuje takový specifický systém sociálního zabezpečení pouze pro zemědělce.

3.3 Preferenční opatření k daním z majetku

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 farem⁴ 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.

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.

3.4 Preferenční opatření k daním ze zboží a služeb

Velmi obvyklá jsou speciální opatření, pokud jde o daně ze vstupů, což ve svém důsledku redukuje náklady zemědělské výroby a zvyšuje příjmy. Většinou jsou to úlevy na daních 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. Dále sem spadají úlevy ze silniční daně (daně z vozidel).

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

4 Vliv daňových úlev na produkci

Produkce může být ovlivňována různými daňovými úlevami různou měrou. Pokud jde o snížení daně z pohonných hmot, může vést jak ke zvýšení tržní produkce, tak i netržních

⁴ ve vztahu k hodnotě zemědělské produkce

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.

Daně z příjmu nebo majetku ovlivňují produkci v krátkodobém horizontu méně. 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 setrvávat relativně staří a málo produktivní zemědělci.

5 Daňové úlevy v českém zemědělství

Mnohé z daňových úlev zjištěných v zahraničí jsou v určité podobě zahrnuty i v českém daňovém 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 [1]. To však nemá zásadní význam, protože v řadě zemí je veřejné sociální zabezpečení dotováno i z jiných daní.

Na rozdíl od některých zemí OECD v ČR není zdanění zemědělců ani jejich sociální zabezpečení řešeno separátně. V oblasti daně z příjmu (zákon 586/1992 Sb., o daních z příjmů) je pro zemědělce, registrované jako osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ), preferenčním zvýhodněním možnost použít 80 % výdajový paušál při zdanění příjmů z podnikání. Poslední novelizace zákona zvýšila na 80 % výdajový paušál i pro poplatníky provozující řemeslné živnosti, což by z pohledu OECD zřejmě znamenalo, že již nejde o specifickou úlevu pro zemědělství. 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.

Jako daňovou úlevu pro zemědělce lze chápat ustanovení zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Předmětem daně nejsou mj. zemědělské a lesnické traktory a jejich přípojná vozidla a další zvláštní vozidla podle zvláštního právního předpisu (tj. pro zemědělce zejména samojízdná a přípojné pracovní stroje).

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“).

Pokud jde o daň z nemovitosti, upravenou zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, 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 2 až 5 násobku daňové povinnosti poplatníka za jednotlivé druhy pozemků. Obce dále mohou osvobodit obecně závaznou vyhláškou některé zemědělské pozemky od daně z pozemků. Specifickou úlevou pro zemědělce je posun splatnosti daně z nemovitosti u poplatníků provozujících zemědělskou výrobu.

6 Aktuální opatření v souvislosti s finanční a 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. Tato opatření jsou určena pro podnikatelské subjekty bez rozlišení oborů činnosti, a proto je nelze v tomto smyslu považovat za daňové úlevy pro zemědělství, ale lze předpokládat jejich využití i v zemědělských podnicích.

Odklad platby záloh na daň z příjmu OSVČ významným způsobem zvyšuje množství disponibilních finančních prostředků v průběhu roku.

Snížení příspěvku odvodů sociálního pojištění pro zaměstnavatele se projeví nejvýrazněji u nízkopříjmových zaměstnanců a vzhledem k úrovni mezd v zemědělství by z něho mohly právě zemědělské podniky významně profitovat. To by mělo přispět i k udržení zaměstnanosti v zemědělství.

Možnost zrychlených odpisů by mohla i zemědělské podniky stimulovat k nákupům investic, samozřejmě za předpokladu, že jde o ziskový podnik, který tímto způsobem může snížit úroveň zdanitelných příjmů.

7 Závěr

Základním zjištěním OECD bylo konstatování značného rozšíření speciálních přístupů ke zdanění zemědělců včetně příspěvků na sociální zabezpečení v různých zemích. Současný stav daňových úlev v jednotlivých zemích však postrádá z globálního pohledu konzistenci a souvislost a některé z úlev mohou být nepochybně v rozporu s cíli jiných ekonomických nebo politických opatření.

OECD chápe daňové a podobné úlevy kvůli způsobu, jakým ovlivňují výrobní rozhodování, jako potenciálně důležitou, ale nedostatečně dokladovanou formu podpory zemědělců, která může být i ekologicky škodlivá. Zvýhodněné nakládání se zemědělskou půdou při zdanění majetku je považováno za důležitý faktor, který může omezovat žádoucí procesy strukturálních změn zemědělství.

Systémy zdanění a sociálního zabezpečení mají potenciální význam jako nástroj vládní politiky. Často jsou však jejich dopady nedostatečně transparentní, s omezenou schopností cíleného působení a významnými vedlejšími efekty. Mnohé z daňových úlev by bylo možné nahradit alternativními nástroji, které by byly nákladově efektivnější a lépe odpovídaly současným politickým a ekonomickým podmínkám.

.Literatura

- [1] EUROSTAT (2008): Statistical books, Taxation trends in the European Union
- [2] OECD (2005): Taxation and social security in agriculture, Paris
- [3] OECD (2008): An overview of policy measures for risk management, Paris
- [4] Van der Veen H., van der Meulen H., van Bommel K., Doorneweert B. (2007): Exploring agricultural taxation in Europe, The Hague
- [5] World Bank (2004): Tax expenditures – shedding light on government spending through the tax system: Lessons from developed and transition economies, Washington
- [6] WTO (1999): Agreement on Subsidies and Countervailing Measures

Summary

Special tax measures and tax concessions for farmers in particular countries make the international comparison of the general level of agricultural support harder and they can constitute a competition advantage. Separate social security systems exist in some states. Because in case of tax concessions no public expenditures are made, they have a lesser publicity and the level of public control is often low. Some tax concessions are rather historical reminiscence of solutions which are not contemporary for many years. Therefore

considers OECD some of concession as not appropriate and recommends them to replace by another tools. Specifications of farmers' taxation in the OECD's countries are compared with the situation in the Czech Republic. In this context the measures taken in the Czech Republic regarding economical crisis are mentioned.