

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Harmonizace daní z příjmů

Bc. Jiří Bortlík

Diplomová práce

2009

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav ekonomiky a managementu
Akademický rok: 2008/2009

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jiří BORTLÍK**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a management podniku**

Název tématu: **Harmonizace daní z příjmů**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Úvod
1. Teoretická východiska práce
2. Vlastní výzkum
3. Výsledky a jejich hodnocení
Závěr
Seznam literatury
Přílohy

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30. dubna 2009

Jiří Bortlík

Na tomto místě děkuji Ing. Františku Sejkorovi za cenné připomínky a odborné rady,
kterými přispěl k vypracování této diplomové práce.

ANOTACE

Diplomová práce se zabývá problematikou harmonizace daní z příjmů fyzických osob a harmonizací korporativního zdaňování zejména v souvislosti s podnikáním korporací na jednotném evropském trhu. Popisuje nejen jednotlivé snahy o harmonizaci v této oblasti, ale představuje rovněž navrhované harmonizační modely. Cílem této práce je analyzovat současný stav a další možnosti harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s ohledem na optimalizaci daňového systému České republiky, se zaměřením na daně z příjmů.

KLÍČOVÁ SLOVA

harmonizace daní, daň z příjmu fyzických osob, daň z příjmu právnických osob, daňové právo, daňová sazba, daňový základ

TITTLE

Income Taxes Harmonization

ANNOTATION

This thesis deal with problems of personal income tax harmonization and corporate tax harmonization in connection with the activity of the corporations on the internal market. It describes not only harmonization efforts in this area but it also introduces suggested harmonization models. The aim of this thesis is to analyze the present condition and other possibilities of taxation systems in states of European union, with regard to optimalization of taxation system in Czech republic, especially focused on income taxes.

KEYWORDS

tax harmonization, personal income tax, corporate income tax, tax law, tax rate, tax base

Obsah

<i>Úvod</i>	<i>11</i>
1. Teoretická část s praktickou aplikací	13
1.1 Vymezení pojmu harmonizace	13
1.2 Evropská legislativa v oblasti přímých daní	15
1.2.1 Judikatura Evropského soudního dvora	16
1.2.2 Směrnice Evropské unie a jejich implementace do českého daňového práva	17
1.2.2.1 Směrnice Rady 90/434/EHS	18
1.2.2.2 Směrnice Rady 90/435/EHS	25
1.2.2.3 Směrnice 2003/48/ES	32
1.2.2.4 Směrnice Rady 2003/49/ES	34
1.3 Vyloučení dvojího zdanění	37
1.3.1 Zápočet daně (Credit systém)	38
1.3.1.1 Úplný zápočet (Full credit)	38
1.3.1.2 Prostý zápočet (Ordinary credit)	39
1.3.2 Metoda vynětí příjmů (Exemption)	41
1.3.2.1 Vynětí úplné (Full exemption)	41
1.3.2.2 Vynětí s výhradou progresse (Exemption with progression)	42
1.4 Specifické daňové limity v mezinárodním prostředí	44
1.4.1 CFC pravidlo	44
1.4.2 Transferové ceny	44
1.4.3 Nízká kapitalizace	46
1.5 Předpokládaný vývoj harmonizace daní z příjmů	47
1.5.1 Daň z příjmů fyzických osob	47
1.5.2 Daň z příjmů právnických osob	50
1.5.2.1 Zdanění v domácí zemi (Home state taxation)	51
1.5.2.2 Společný konsolidovaný korporátní základ daně (CCCTB)	53
1.5.2.2.1 Základní pravidla	54
1.5.2.2.2 Definice společností	55
1.5.2.2.3 Definice základu daně	55
1.5.2.2.4 Definice dlouhodobého majetku	56
1.5.2.2.5 Oceňování	57
1.5.2.2.6 Odpisování dlouhodobého majetku	58
1.5.2.2.7 Kompenzace ztrát	62
1.5.2.2.8 Skupiny pro konsolidaci	62
1.5.2.2.9 Změna hlasovacích práv	66
1.5.2.2.10 Prodej aktiv a podílů	66
1.5.2.2.11 Metody konsolidace	67
1.5.2.2.12 Zahraniční příjmy a osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů na společnostech	67
1.5.2.2.13 Mechanismus alokace CCCTB mezi jednotlivé členské státy	69
1.5.2.2.14 Příklad CCCTB	71
1.5.2.3 Zdanění příjmů Evropské společnosti	73
1.5.2.3.1 Založení evropské společnosti	73
1.5.2.3.2 Daňové aspekty evropské společnosti	77
1.5.2.3.3 Role evropské společnosti v harmonizačním procesu	78
2. Analytická část	80
2.1 Metodika – výběr ukazatelů	80
2.1.1 Daňová kvóta	80
2.1.2 Implicitní sazba daně z příjmů právnických osob	81
2.1.2.1 Implicitní sazba daně z příjmů korporací	82
2.1.2.2 Implicitní sazba daně z kapitálových příjmů a příjmů z podnikání domácností a OSVČ	84

2.1.2.3	Implicitní sazba daně z kapitálových příjmů a příjmů z podnikání	85
2.2	Vývoj celkového daňového zatížení – daňová kvóta	85
2.3	Vývoj daňových příjmů na daňovém mixu	90
2.4	Vývoj statutárních daňových sazeb	93
2.4.1	Daň z příjmu fyzických osob	93
2.4.2	Daň z příjmu korporací	95
2.5	Efektivní sazby daně	98
3.	<i>Výsledky a jejich hodnocení</i>	105
	<i>Závěr</i>	<i>108</i>
	<i>Seznam použité literatury</i>	<i>110</i>
	<i>Seznam příloh</i>	<i>113</i>

Seznam tabulek

<i>Tabulka 1.3-1: Příklad výpočtu daně pomocí metody úplného zápočtu</i>	39
<i>Tabulka 1.3-2: Příklad výpočtu daně pomocí metody prostého zápočtu</i>	40
<i>Tabulka 1.3-3: Příklad výpočtu daně pomocí metody úplného vynětí</i>	41
<i>Tabulka 1.3-4: Příklad výpočtu daně pomocí metody vynětí s výhradou progresse - zprůměrování</i>	42
<i>Tabulka 1.3-5: Přehled metod výpočtu daně států Evropské unie – zamezení dvojího zdanění</i>	43
<i>Tabulka 1.4-1: Pravidla nízké kapitalizace v členských státech EU</i>	47
<i>Tabulka 1.5-1: Metody zdaňování osobních příjmů v Evropské unii</i>	48
<i>Tabulka 1.5-2: Příklad na individuálně odpisované dlouhodobé aktivum</i>	59
<i>Tabulka 1.5-3: Způsob odpisování souboru aktiv metodou snižujícího se základu</i>	60
<i>Tabulka 1.5-4: Zahraniční příjmy a osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů - varianty</i>	68
<i>Tabulka 1.5-5: Příklad na systém zdaňování CCCTB</i>	72

Seznam schémat

<i>Schéma 1.2-1: Operace fúze</i>	18
<i>Schéma 1.2-2: Úplná daňová neutralita u fúze matky a dcery</i>	22
<i>Schéma 1.2-3: Zvláštní případ převodu stálé provozovny</i>	23
<i>Schéma 1.2-4: Zabránění dvojímu zdanění dividend – subjekty v odlišných státech</i>	29
<i>Schéma 1.2-5: Zabránění dvojímu zdanění dividend – matka a dcera ve stejném státě</i>	29
<i>Schéma 1.2-6: Zabránění dvojímu zdanění dividend – neuplatnění směrnice</i>	30
<i>Schéma 1.2-7: Definice přidružené společnosti matka – matka, sestra - sestra</i>	36
<i>Schéma 1.5-1: Model pro aplikaci systému zdanění v domácí zemi</i>	52
<i>Schéma 1.5-2: Skupina pro konsolidaci – dceřiné společnosti rezidentní, mateřská nerezidentní</i>	63
<i>Schéma 1.5-3: Vlastní řetěz skupiny společností rezidentních a nerezident</i>	63
<i>Schéma 1.5-4: Stálé provozovny rezidentní vlastněny nerezidentem</i>	64
<i>Schéma 1.5-5: Metoda stanovení kvalifikované dceřiné společnosti – hlasovací práva</i>	65
<i>Schéma 1.5-6: Vznik evropské společnosti fúzí</i>	74
<i>Schéma 1.5-7: Založení holdingové evropské společnosti</i>	75
<i>Schéma 1.5-8: Založení dceřiné evropské společnosti</i>	76
<i>Schéma 1.5-9: Založení evropské společnosti změnou právní formy</i>	77

Seznam grafů

<i>Graf 2.2-1: Složená daňová kvóta (včetně sociálních příspěvků) v % k HDP pro rok 2001 a 2006</i>	86
<i>Graf 2.2-2: Položky složené daňové kvóty pro přímé daně v % k HDP v roce 2006</i>	87
<i>Graf 2.2-3: Vývoj daňové kvóty (včetně sociálních příspěvků) v % k HDP</i>	89
<i>Graf 2.3-1: Daňové příjmy FO, PO, sociální příspěvky v % k celkovým daním v roce 1995 a 2006</i>	91
<i>Graf 2.3-2: Vývoj daňových příjmů z přímých daní v % k celkovým daním</i>	92
<i>Graf 2.4-1: Mezní sazby osobní důchodové daně v % pro rok 2004 a 2007</i>	94
<i>Graf 2.4-2: Vývoj nejvyšší statutární sazby daně z příjmů právnických osob v %</i>	96
<i>Graf 2.4-3: Nejvyšší statutární sazba daně z příjmů právnických osob v %</i>	97
<i>Graf 2.5-1: Porovnání nejvyšší a implicitní sazby daně korporací v % pro rok 2006</i>	99
<i>Graf 2.5-2: Vývoj implicitní daňové sazby na práci, kapitál a spotřebu v % pro EU-27</i>	101
<i>Graf 2.5-3: Vývoj implicitní daňové sazby z kapitálových a podnikatelských příjmů v % pro EU-27</i>	102
<i>Graf 2.5-4: Implicitní daňová sazba kapitálových a podnikatelských příjmů v %</i>	104

Seznam zkratek

RO	Rumunsko	USA	Spojené státy americké
SK	Slovensko	AU	Austrálie
EE	Estonsko	CA	Kanada
BG	Bulharsko	CH	Švýcarsko
LV	Litva	JP	Japonsko
LT	Lotyšsko	OECD-6	(USA, AU, CA, CH, JP, NO)
CY	Kypr		
CZ	Česká republika		
MT	Malta		
LU	Lucembursko		
HU	Maďarsko		
EL	Řecko		
FR	Francie		
PL	Polsko		
UK	Velká Británie		
SI	Slovinsko		
IE	Irsko		
PT	Portugalsko		
IT	Itálie		
ES	Španělsko		
DE	Německo		
AT	Rakousko		
BE	Belgie		
FI	Finsko		
NL	Nizozemí		
SE	Švédsko		
DK	Dánsko		
NO	Norsko		
EU	Evropská unie		
EA-15	Evropský prostor (BE, DE, IE, GR, ES, FR, IT, CY, LU, MT, NL, AT, PT, SI, FI)		
EU-15	původní členské státy (AT, BE, DK, FI, FR, DE, EL, IE, IT, LU, NL, PT, ES, SE, UK)		
EU-19	EU- 15 + (ČR, SK, PL, HU)		
EU-25	členské státy bez (RO, BG)		
EU-27	členské státy Evropské unie kromě Norska		
OECD	Organizace pro hospodářskou politiku a rozvoj (EU + OECD-6 + ostatní)		
NMS-10	nové členské státy (CZ, EE, CY, LV, LT, HU, MT, PL, SI, SK)		
NMS-12	nové členské státy (BG, CZ, EE, CY, LV, LT, HU, MT, PL, RO, SI, SK)		
ITR	implicitní daňová sazba		
ESD	Evropský soudní dvůr		
EC	Evropská komise		
EHS, ES	Evropské hospodářské společenství		
SE	evropská společnost		
SCE	evropská družstevní společnost		
ZDP	zákon o daních z příjmů		
SZDZ	smlouvy o zamezení dvojího zdanění		
CCCTB	společný konsolidovaný korporátní základ daně		

Úvod

Rozšiřování Evropské unie a proces globalizace podstatně ovlivňuje daňové systémy a fiskální politiku jednotlivých členských států. Realizace hladké ekonomické aktivity Evropské unie je spojeno s jednotným vnitřním trhem, který je definován jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém jsou zajištěny čtyři svobody, tj. volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu¹. Členské státy EU mají v zásadě samostatné daňové systémy a uplatňují samostatné daňové politiky. Uspořádání těchto systémů vychází z rozdílných ekonomických, sociologických, historických a dalších faktorů. K hlavním úkolům daňové politiky Evropské unie patří podpora harmonického vývoje ekonomických aktivit, plynulý a vyrovnaný vývoj, vzrůstající stabilita, růst životní úrovně a těsná spolupráce mezi členskými zeměmi. Úlohou ani snahou Evropské unie není unifikovat národní systémy daní a příspěvků, ale zajistit jejich vzájemnou srovnatelnost v souladu s přijatými smlouvami zavedenými v Evropské unii.

V oblasti přímých daní je i přes snahy o harmonizaci patrná daňová konkurence mezi jednotlivými zeměmi. Fungování jednotného trhu v Evropské unii je tak narušováno řadou problémů souvisejících zejména s podnikatelskými aktivitami uskutečňovanými přes hranice jednotlivých členských států. Důvodem je i značná rozdílnost daňových systémů uplatňovaných v jednotlivých členských státech a s nimi spojená rozdílnost efektivního daňového zatížení podnikatelských subjektů. Rozličné názory na efekty a důsledky konkurence v přímých daních jsou tak obvykle spojeny s daněmi z vkladů, horních sazeb daní z příjmu fyzických osob a nejvíce s daněmi z podnikových příjmů². Vzniklý stav je zapříčiněn nejen fiskálními důvody, ale v řadě případů je vyvolán záměrně, s cílem přilákat zahraniční kapitál pro rozvoj podnikatelských aktivit v daném státě zvýhodněným daňovým režimem.

Názory na působení daňové konkurence se různí. V rámci Evropské unie jsou vnímány spíše její negativní vlastnosti³ a vytvářejí se snahy k zavedení nástrojů daňové koordinace a harmonizace mezi členskými státy EU. Daňová koordinace je obvykle chápána jako nižší stupeň daňové harmonizace a představuje především vytváření smluvních schémat zdanění mezi státy. V praxi se uplatňuje především mezi zeměmi

¹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, 2006, s. 21

² PLOJHAR, M. *Konkurence ve zdanění podniků v rozšířené EU*. Centrum pro ekonomiku a politiku. Sborník textů č. 29/2004, s. 71

³ KOVÁCS, L. *Daňová harmonizace versus daňová konkurence v Evropě*. Sympoziem 2005, Vídeň. In Bulletin Komory daňových poradců ČR č. 01/06.

OECD pomocí modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Daňová harmonizace pak sleduje mezi smluvními nebo členskými státy sjednocení základů daně a případně též efektivních sazeb daně.

Porovnání daňových systémů je zejména pro nadnárodní společnosti nezbytné, jelikož daně mají vliv na jejich ekonomickou činnost. Když se společnosti rozhodují o umístění a realizaci svých podnikatelských aktivit, zjišťují daňové důsledky těchto aktivit. Obvykle řeší tuto otázku porovnáváním statutárních korporátních sazeb daní z příjmů. Ovšem statutární daňové sazby v sobě mohou zahrnovat kromě vlastní tzv. nominální daňové sazby i účinky různých daňových přírážek nebo slev včetně případných daňových sazeb týkajících se i lokálních daní. Jejich konstrukce tak není v různých státech jednotná. Možnost objektivního porovnání daňového zatížení podniků v různých státech podle statutárních sazeb daní z příjmů je také významným způsobem omezena nestejnými pravidly pro stanovení výše základu daně z příjmu korporací, která vyplývají z daňové legislativy platné v těchto státech. Podrobnější analýza dle implicitních sazeb pak dává celkový pohled na zdanění, především zdanění korporací, která bere v úvahu nejenom statutární sazbu daně, ale rovněž i další aspekty daňového systému, určující objem efektivně placené daně.

Hlavním cílem diplomové práce je analýza procesu harmonizace přímého zdanění, a to daně z příjmu fyzických osob, právnických osob a kapitálových příjmů. Diplomová práce je rozdělena na část teoretickou a analytickou.

V teoretické části práce jsou vysvětleny postupy harmonizace s praktickou aplikací, které se v současnosti používají v rámci Evropské unie a OECD, s důrazem na vliv harmonizace pro Českou republiku z legislativního pohledu. Dále se diplomová práce v teoretické části zabývá problematikou návrhu Evropské komise, na základě kterého by měl být zaveden harmonizovaný základ daně. Jedná se o velmi zásadní krok, kterým bude zasaženo do dosavadní daňové politiky a konkurence mezi jednotlivými státy EU. Tento harmonizační krok bude mít nejvýraznější dopad na nadnárodní společnosti, tedy na tzv. evropské společnosti.

V analytické části diplomové práce jsou zohledněny přístupy využívající zpětný makropohled odvozující nominální a statutární sazby, celkovou daňovou kvótu, efektivní daňové sazby, a to zejména implicitní sazbu daně korporací, z agregovaných dat obsažených v národním účetnictví jednotlivých států, která jsou publikovaná národními nebo mezinárodními organizacemi jako je Evropská komise, statistický portál Eurostat a OECD.

1. Teoretická část s praktickou aplikací

1.1 Vymezení pojmu harmonizace

V oblasti harmonizace finančně právních institutů lze za jednu z nejdůležitějších označit harmonizaci daňových systémů. Každý stát zastává vlastní představy o typu daní, předmětu zdanění, o sazbách daní a jejich prostřednictvím prosazuje a chrání své zájmy a uskutečňuje své národní cíle. Unitární pojetí daní v rámci harmonizace daní v EU vychází z podřízení národních přestav členských států společným cílům EU, zejména zajištění volného pohybu zboží, služeb, kapitálu a pracovní síly. Dochází tak k výraznému pohybu v mezinárodním obchodě, ke vzniku nadnárodních společností, přesunu kapitálu a při těchto pohybech se střetávají různé daňové systémy.

Jednotlivé daňové systémy členských států byly v 60. letech 20. století ve své struktuře velmi podobné⁴, avšak obsahovaly jisté difference ve výpočtu daňových základů, ve zdaňovacích obdobích, ve formách zdanění, atd.. Z tohoto důvodu se v Evropských společenstvích začala rozvíjet snaha tyto odlišnosti odstranit hlavně u takového druhu přímých daní, u kterých je harmonizace nezbytnou podmínkou pro fungování jednotného trhu. Objektem harmonizace se stala právě daň z příjmů korporací. V Evropské unii není domácím trhem pro korporaci trh národní, ale jednotný vnitřní trh dnes již tvořený 27 členskými státy.

Evropská komise se rozhodla nejdříve sjednotit strukturu daňových systémů, jehož cílem je zavedení stejného typu daně ve všech členských státech, a po té mělo probíhat sladování daňových sazeb. Z počátku tyto kroky členské státy chápaly jako zásah do jejich fiskální suverenity. Navíc opatření, která by vedla k harmonizaci, musejí být vydána v podobě směrnice, která si vyžaduje jednomyslné přijetí všemi členskými státy.

S rozvojem podnikání ovšem začínaly vznikat nadnárodní společnosti, které chtěly požívat výhod jednotného trhu. Evropská komise tedy ustavila tzv. Rudingův výbor⁵, který musel zjistit, zda rozdílné systémy zdanění korporací způsobují bariéry na jednotném vnitřním trhu a zda tyto bariéry může odstranit svým působením trh nebo bude potřeba umělého zásahu.

Výbor nakonec došel k závěru, že rozdílná struktura daní, ale i daňové sazby ovlivňují podnikání na vnitřním trhu a narušují tak hospodářskou soutěž. Evropská komise, na základě výsledků výzkumu Rudingovy komise, stanovila za cíl odstranění

⁴ Skoro všechny země měly v daňové soustavě zakotvenu daň z příjmu fyzických i právnických osob

⁵ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde, 2006, s. 48

těchto bariér a daňových ustanovení, které jejich vznik způsobují, dále také sjednocení konstrukce daňových základů a stanovení minimálních sazeb⁶.

V okamžiku, kdy mezinárodní korporace mají několik dceřiných společností v různých zemích (s obtížně rozpoznatelnými rysy pro určení mateřské země), kdy stále více tuzemců (daňových rezidentů jedné země) pracuje v zahraničí, kdy mezi státy putuje více a více výrobních faktorů a komodit, nutně musí docházet ke spolupráci vlád v daňové oblasti, a to již jen z důvodů omezení daňových úniků a tím ovlivnění daňových příjmů národních vlád. Tato spolupráce může znamenat první krok ke sblížení daňových systémů jednotlivých zemí.⁷

Daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladění národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizační proces probíhá vždy ve třech fázích⁸:

- určení daně, která má být harmonizována
- harmonizace daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce)
- harmonizace daňové sazby

Daňovou harmonizaci lze také chápat jako proces (prostředky k dosažení daného cíle) i výsledek (samotnou harmonizaci daňové legislativy) současně. V rámci procesu daňové harmonizace je jako cíl v Evropských společenstvích definováno zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování⁹. Na základě této definice lze harmonizaci jako prostředek k dosažení jednotného trhu rozdělit na:

Pozitivní harmonizace představuje proces přibližování národních daňových systémů států Evropských společenství prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů, které užívá Evropská komise k prosazování harmonizace. Výsledkem pozitivní harmonizace jsou jednomyslně schválená pravidla, která platí ve všech zúčastněných státech.

Negativní harmonizace je výsledkem činnosti Evropského soudního dvora, kdy jsou v národních daňových systémech činěna opatření na základě daňové judikatury, nikoliv na základě přijatých směrnic či nařízení. Touto cestou se nevytváří stejná pravidla

⁶ European Commission. *Company Taxation in the Internal Market* COM (2001)582 final. [online] c2001 [2008-12-10]. Dostupné na WWW:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>

⁷ ŠIROKÝ, J. *Daň v Evropské unii*. Praha: Linde, 2006, s. 19

⁸ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vyd., Praha: Beck, 2008, s. 234

⁹ Viz článek 93 – 94 Smlouvy o Evropských společenstvích.

pro všechny členské státy, ale na základě judikatury je nařízeno odstranit dané ustanovení pouze členskému státu. Negativní harmonizace proto nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení.

Přímá harmonizace je klasický harmonizační proces, který se snaží harmonizovat daňová ustanovení přímo, prostřednictvím daňových směrnic. **Nepřímá harmonizace** je chápána jako snaha o dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva. V současné době lze tuto nepřímou harmonizaci vysledovat zejména v oblasti zdaňování obchodních společností, kde stále více začíná být viditelná snaha o harmonizaci daňového základu prostřednictvím harmonizace účetnictví (povinnost účtovat dle IFRS) a obchodního práva.

Z hlediska daňového systému jako celku lze ještě identifikovat **harmonizaci celkovou a dílčí**. Celkovou harmonizaci v tomto ohledu lze chápat jako celkovou harmonizaci daňového systému tzn. všech ustanovení daňového systému, zatímco dílčí harmonizace představuje pouze harmonizaci vybraných ustanovení daňového systému. Cestou dílčí harmonizace se vydala Evropská komise v oblasti korporativního zdaňování – snahou je harmonizovat zejména ta ustanovení, která způsobují bariéry ve fungování jednotného vnitřního trhu.

Vztáhne-li se definice daňové harmonizace na proces probíhající v Evropských společenstvích, pak lze harmonizaci chápat jako mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu, nebo deformují hospodářskou soutěž. Cílem daňové harmonizace tedy není dosažení jednotné daňové soustavy, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých soustav.¹⁰

1.2 Evropská legislativa v oblasti přímých daní

Zdroje práva Evropských společenství se klasifikují podle jejich síly na primární a sekundární právo. Mezi **primární prameny** práva patří všechny zakládající smlouvy ve znění pozdějších prepisů a smlouvy o přistoupení. Pouze na základě primárního práva mohou orgány Evropských společenství (Evropský parlament Rada, Komise, Soudní dvůr a Účetní dvůr) jednat a vytvářet právo sekundární. Pokud chce oprávněný

¹⁰ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd. Praha: ASPI, 2008, s.17

orgán navrhnu jakoukoli novou společnou legislativní normu, musí pro ni vždy najít oporu v primárním právu a k tomu přesvědčit členské země, že tato norma je právně možná a věcně nezbytná. **Sekundární právo** je tvořeno legislativními akty orgánů Evropských společenství. Přijímat tyto akty může Rada, Rada společně s Evropským parlamentem, výjimečně také Komise. Komise rovněž vykonává dohled nad plněním aktů sekundárního práva a zřizuje specializované výbory, které i v hodnocení správné aplikace a dodržování přijatých aktů v jednotlivých členských státech dohledu odborně pomáhají. Sekundární právo tvoří nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení.

V Evropských společenstvích se v procesu harmonizace přímých daní pokročilo jen málo. Důvodem je existence potřeby jednomyslnosti při schvalování směrnic. V oblasti přímých daní nabývá stále více na významu negativní harmonizace prostřednictvím rozsudků Evropského soudního dvora.¹¹

1.2.1 Judikatura Evropského soudního dvora

Právo Evropských společenství se v důsledku existence Soudního dvora a jeho judikatury postupem času vyvinulo do nového typu mezinárodní legislativy, v jehož prospěch státy omezily své suverénní práva. Jeho subjekty nejsou jen členské státy jako takové, ale také jednotlivé subjekty (fyzické osoby i korporace) všech členských zemí Evropské unie.

V harmonizačním procesu v oblasti přímého zdaňování v posledních letech kromě směrnic a nařízení začaly hrát velmi významnou úlohu rozsudky Evropského soudního dvora. Judikatura ESD je považována za formu negativní harmonizace, kdy jsou jednotlivé členské státy nuceny činit opatření v národních daňových systémech nikoliv na základě směrnic či nařízení, nýbrž na základě judikatury.

Negativní harmonizace nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení. Negativní harmonizace by ale mohla být účinným alternativním nástrojem k dosažení efektivně fungujícího jednotného trhu, jelikož nutí členské státy z národních daňových systémů odstraňovat ustanovení, která jsou v rozporu se základními principy, zakotvenými ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957.

Podobně jak o pravidla každé jiné organizace i evropské právo a rozhodnutí Komise skýtají prostor různým interpretacím, a to velmi často vede ke sporům, které není možné

¹¹ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd. Praha: ASPI, 2008, s. 86

vyřešit pouhým vyjednáváním, Role urovnávat tyto spory náleží v Unii Evropskému soudnímu dvoru. Jde zejména o spory mezi členskými státy navzájem, mezi Unií a členskými státy, mezi unijními institucemi a mezi jednotlivci a Unií¹².

Nejčastějšími oblastmi přímého zdanění, které jsou v rámci případů projednávaných před EDS řešeny, jsou především¹³:

- zdaňování „přeshraničních pracovníků“ (diskriminace nerezidentů oproti rezidentům)¹⁴,
- zdaňování dividend¹⁵,
- aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění¹⁶,
- aplikace směrnice o dceřiných a mateřských společnostech¹⁷.

1.2.2 Směrnice Evropské unie a jejich implementace do českého daňového práva

Povaha směrnice jako nástroje harmonizace je dána zejména tím, že poté, co jsou schváleny, mají členské země povinnost je implementovat do svého národního právního řádu. Svým obsahem jsou tak po implementaci předpisy jednotlivých členských zemí srovnatelné.¹⁸

I po přijetí směrnice se však může příslušná legislativa v jednotlivých zemích lišit, neboť směrnice nestanovují, jakým způsobem se mají do národního právního řádu implementovat, takže např. jeden stát může kvůli směrnici přijmout nový zákon, jinému postačuje novelizace stávajícího právního předpisu či jen vydání nové vyhlášky. Členské státy mohou samostatně rozhodnout, jakou formou budou přijaté směrnice realizovat.

Hlavní důvody vytvoření směrnic jsou:

- zajištění řádného fungování společného trhu,
- odstranění překážek v podobě omezení, znevýhodnění vyplývajících z daňových, předpisů členských států,
- stanovení jednotných daňových pravidel z hlediska hospodářské soutěže,

¹² BALDWIN R., WYPLOSZ CH. *Ekonomie evropské integrace*, 2. vydání. Praha: Grada, 2008, s. 80

¹³ Rozsudky Evropského soudního dvora jsou dostupné z:

<<http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=cs>>

¹⁴ Viz např. případ Schumacker č. C-279/93

¹⁵ Viz např. případ Manninen č. C-319/02

¹⁶ Viz např. případ Cobelfret č. C-138/07

¹⁷ Viz např. případ Les Vergers du Virus Tuves č. C-48/07

¹⁸ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde, 2006, s. 32

- zvýšení podnikové produktivity a zlepšení konkurenceschopnosti na mezinárodní úrovni.

Důležitým znakem směrnice je to, že obsahuje ustanovení o lhůtě pro její implementaci do právního řádu členského státu. Po uplynutí stanoveného časového termínu může Soudní dvůr použít proti státu, který neprovedl včlenění směrnice, institut přímého účinku.

1.2.2.1 Směrnice Rady 90/434/EHS

Směrnice o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států¹⁹ byla přijata dne 23. července 1990, dále byla novelizována (směrnice Rady 2005/19/ES) a (směrnice Rady 2006/98/ES).

Společný daňový systém zamezuje ukládání daní v souvislosti s fúzemi, rozděleními, převody aktiv nebo výměnami akcií, a přitom zajišťuje finanční zájmy státu, v němž se nachází převádějící nebo nabytá společnost. Tyto operace vedou zpravidla k přeměně převáděné společnosti ve stálou provozovnu společnosti přijímající aktiva nebo k připojení aktiv ke stálé provozovně společnosti přijímající aktiva. Pro ilustraci je operace fúze znázorněna na obrázku:

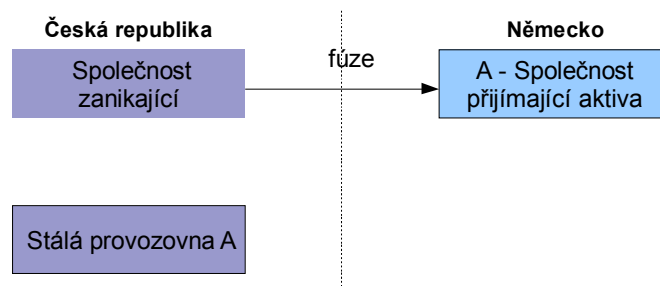


Schéma 1.2-1: Operace fúze

Pramen: FUČÍK, I. a kol. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. ASPI, 2008, s. 60

Vzniká stálá provozovna nástupnické společnosti, která má sídlo v Německu. Důvod pro vznik stálé provozovny je obvykle dán tím, že aktiva - podnik či jeho část se sice

¹⁹ Dostupná z WWW:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0434:CS:HTML>

účetně převádějí, ale fyzicky zůstávají v České republice a vytvářejí tak stálou provozovnu.

System odložení zdanění kapitálových zisků vztahujících se k převáděným aktivům až do doby jejich skutečného převodu, jenž je uplatňován vůči aktivům, která jsou převáděna na takovou stálou provozovnu, umožňuje zamezit zdanění dotyčných kapitálových zisků a přitom zaručuje jejich konečné zdanění státem převádějí společnosti ke dni vzniku společnosti.

Článek 2 směrnice **definuje fúzi** jako „operace, při které jedna nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá aktiva a pasiva na jinou existující společnost, přičemž jejich společníkům jsou výměnou vydány cenné papíry představující základní kapitál této jiné společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů“. Toto ustanovení je zakotveno v zákoně o daních příjmů v § 23c a vymezuje pojem fúze rozdělením, splynutím, převod jmění na společníka podle zvláštních předpisů²⁰, rozdělením, prodejem a vkladem podniku.

Jako další důležitý pojem definuje směrnice o fúzích **výměnu akcií**, „výměnou akcií se rozumí operace, při které společnost nabývá podíl na základním kapitálu jiné společnosti, a tím získává většinu hlasovacích práv v této společnosti, přičemž společníkům této jiné společnosti jsou výměnou za jejich cenné papíry vydány cenné papíry první společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty cenných papírů vydaných výměnou.“

Podle § 23b odst. 1 se: „**výměnou podílů** pro účely tohoto zákona rozumí postup, při kterém jedna společnost (nabývající společnost) získá podíl v jiné společnosti (nabytá společnost) v rozsahu, který představuje většinu hlasovacích práv nabyté společnosti, a to tak, že poskytne společníkům nabyté společnosti za podíl v nabyté společnosti podíl v nabývající společnosti s případným doplatkem na dorovnání. Většinou hlasovacích práv se rozumí více než 50 % všech hlasovacích práv. Nabytí podílu v nabyté společnosti provedené nabývající společností prostřednictvím obchodníka s cennými papíry nebo osoby s obdobným postavením v zahraničí se posuzuje jako jedna transakce, a to za předpokladu, že se uskuteční v rámci šestiměsíčního období“. Přidělení cenných papírů přijímající nebo nabývající

²⁰ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev

společnosti společníkům převádějící společnosti by nemělo vést k žádnému zdanění (**daňová neutralita**) vůči těmto společníkům. Případné příjmy společníků vzniklé z důvodu výměny původního podílu na nabyté společnosti za podíl na nabývací společnosti **se nebudou v okamžiku výměny podílu zahrnovat do základu daně**. **Zdaněn** bude pouze případný **doplatek na dorovnání**, a to v rozsahu, v jakém bude přesahovat poměrnou část nabývací ceny původních podílů na nabyté společnosti. Toto řešení vyplývá z **článku 8** odst. 1 a odst. 3 směrnice č. 90/434/EHS.

Fúze ani rozdělení ani částečné rozdělení nemají za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely. Rozdíl mezi daňovou hodnotou a skutečnou cenou transakce je **daňově neutrální** v případě, že přijímající (nástupnická) společnost pokračuje v odepisování, v uplatňování ztrát a tvorbě daňově relevantních opravných položek a rezerv podle stejných pravidel jako převádějící společnost.

Ustanovení § 23 odst. 15 zákona o daních z příjmů, stejně jako směrnice o fúzích, nestanovují úplné daňové osvobození, ale pouze posunují okamžik zdanění z okamžiku vzniku eventuálního příjmu z titulu přecenění vlastněného majetku (podílu) na okamžik prodeje tohoto majetku. Stejně tak přijímací společnosti nevzniká příjem v okamžiku přecenění, ale až v případě prodeje majetku. Podmínkou takového postupu je, že daňová pořizovací cena zůstává na původní úrovni před přeceněním.

Zákon o daních z příjmů definuje nabývací cenu podílu v přijímající společnosti jako cenu převedeného podniku nebo jeho části ve výši tak, jak byl oceněn pro nepeněžitý vklad pro účely obchodního zákoníku. V ostatních případech je nabývací cenou cena zjištěná podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

U výměny podílu na společnosti nabývací cenou podílu v nabývací společnosti je u společníka nabyté společnosti hodnota, jakou měl podíl v nabyté společnosti pro účely tohoto zákona v době výměny. Nabývací cenou je původní pořizovací cena. V případě fúze je nabývací cena podílu společníka v nástupnické společnosti hodnota, jakou měl podíl v zanikající nebo rozdělované společnosti pro účely tohoto zákona, ke dni předcházejícímu rozvahovému dni před rozhodným dnem fúze nebo rozdělení, neboli opět původní pořizovací cena.

Podle § 32c odst. zákona o daních z příjmů, lze u převodu podniku přijímající společnosti nebo přijímající společnost prostřednictvím své stálé provozovny umístěné na území České republiky pokračovat v odepisování započatém převádějící společností

u převedeného hmotného a nehmotného majetku, který lze odpisovat podle § 28 odst. 1 a § 32a odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stejně pravidlo je uplatněno při fúzích.

Převzetí rezerv a opravných položek řeší článek 5 směrnice o fúzích: „ členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby v případech, kdy jsou opravné položky nebo rezervy řádně vytvořené převádějící společností částečně nebo plně osvobozeny od daně a nepocházejí ze stálé provozovny v zahraničí, mohly být tyto opravné položky a rezervy převedeny se stejným osvobozením od daně na stálou provozovnu přijímající společnosti, jež se nachází ve státě převádějící společnosti s tím, že přijímající společnost převezme práva a závazky převádějící společnosti.“

Převzetí daňové ztráty lze u **obchodní společnosti nebo družstva**, které při přeměně **sloučením nebo rozdělením nezaniká**, může odčítat daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena před přeměnou a nebyla převedena na nástupnickou společnost nebo družstvo při rozdělení, maximálně do výše části základu daně připadající na stejné činnosti, které vykonávala v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Část základu daně se stanoví na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů připadajících na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který zaniká, v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů.²¹

Při převodu podniku nebo jeho samostatné části lze daňovou ztrátu nebo část ztráty, vyměřené převádějící společností odčítat od základu daně přijímající společnosti v jednotlivých obdobích maximálně do výše základu daně stanoveného u přijímající společnosti z činnosti vykonávané prostřednictvím převedeného podniku nebo jeho samostatné části, která byla prostřednictvím převedeného podniku nebo jeho samostatné části vykonávána v období, za které byla uplatňovaná daňová ztráta vyměřena. Výše základu daně se stanoví u přijímací společnosti na základě poměru tržeb za vlastní výkony a zboží zaúčtovaných do výnosů připadajících na stejné činnosti vykonávané převádějící společností v období, za které byla daňová ztráta vyměřena, k celkovým tržbám za vlastní výkony a zboží zaúčtovaným do výnosů.²²

Vyměřenou a dosud neuplatněnou ztrátu nelze odečítat od základu daně, došlo-li u poplatníka k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole. Podstatnou změnou se přitom vždy rozumí změny, které se v úhrnu týkají

²¹ Ust. § 38na odst. 5 Sb., zákona o daních z příjmů

²² Ust. § 38na odst. 6 Sb., zákona o daních z příjmů

více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv nebo kterými získá společník nebo člen družstva rozhodující vliv.²³

Pokud daňové předpisy vnitrostátní fúze umožňují převod daňových ztrát, musí být, podle článku 6 směrnice o fúzích, umožněn stejný převod ztrát na stálou provozovnu i u mezinárodní fúze.

Při fúzi mateřské a dceřiné společnosti může dojít k **úplné daňové neutralitě**. V článku 7 směrnice o fúzích se uvádí, kdy může taková situace nastat:

„Drží-li přijímající společnost podíl na základním kapitálu převádějí společnosti, nepodléhají zdanění žádné zisky přijímající společnosti vyplývající ze zrušení jejího podílu. Členské státy se mohou odchýlit od tohoto ustanovení, pokud podíl přijímající společnosti na základním kapitálu převádějí společnosti nepřesahuje 20 % a od 1.1. 2009 10 %.

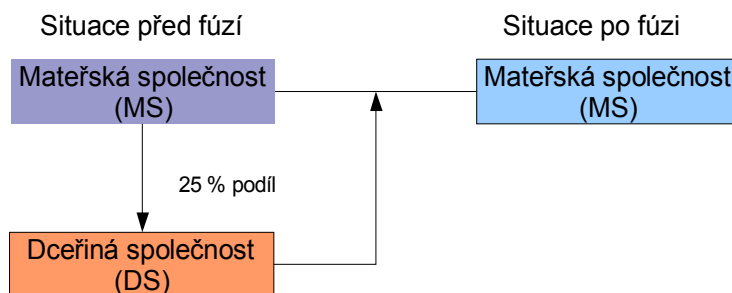


Schéma 1.2-2: Úplná daňová neutralita u fúze matky a dcery

Pramen: FUČÍK, I. a kol. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. ASPI, 2008, s. 82

Ve výše uvedeném případě nedochází u mateřské společnosti ke zdanění zisků vyplývajících ze zrušení podílu na dceři. Podle zákona o daních příjmů daňová neutralita operace fúze platí pro všechny společnosti naplňující kritéria, bez ohledu na to, zda se jedná o mateřské a dceřiné společnosti. Podle platných účetních předpisů nedochází a ani podle původní platné úpravy nedocházelo obecně ke vzniku zisku, neboť při vypořádání podílu podle českých účetních předpisů se účtuje rozvahově a eventuální rozdíl z přecenění se vyrovnává proti vlastnímu kapitálu.

Článek 10 směrnice o fúzích interpretuje situaci při převodu aktiv nebo podniku zvláštní případ převodu stálé provozovny:

²³ Ust. § 38na odst. 1 Sb., zákona o daních z příjmů

„ Zahrnují-li aktiva převáděná při fúzi, rozdělení, částečném rozdělení nebo převodu aktiv stálou provozovnu převádějící společnosti, jež se nachází na území jiného členského státu než převádějící společnost, vzdá se členský stát převádějící společnosti práva na zdanění této stálé provozovny. Členský stát převádějící společnosti může do zdanitelného příjmu této společnosti zahrnout ty ztráty stálé provozovny, které mohly být dříve odečteny od zdanitelných příjmů společnosti v tomto státě a dosud nebyly vyrovnány. Členský stát, v němž se stálá provozovna nachází, a členský stát přijímající společnosti použijí na převod ustanovení této směrnice o fúzích, jako by členský stát, kde se nachází stálá provozovna, byl členským státem převádějící společnosti. Tato ustanovení se rovněž použijí v případě, kdy se stálá provozovna nachází v členském státě, jehož je přijímající společnost rezidentem.

Pokud členský stát převádějící společnosti uplatňuje systém zdanění celosvětových zisků, je tento členský stát oprávněn odchýlně od výše uvedeného zdanit jakékoliv zisky nebo kapitálové zisky stálé provozovny plynoucí z fúze, rozdělení, částečného rozdělení nebo převodu aktiv, avšak jen za podmínky, že na daních, které by nebyly uvedeny v této směrnice o fúzích, byly vyměřeny ze zisků nebo kapitálových zisků v členském státě, v němž se stálá provozovna nachází, poskytne úlevu stejným způsobem o stejnou částku, jako by tato daň byla skutečně vyměřena a zaplácena.“

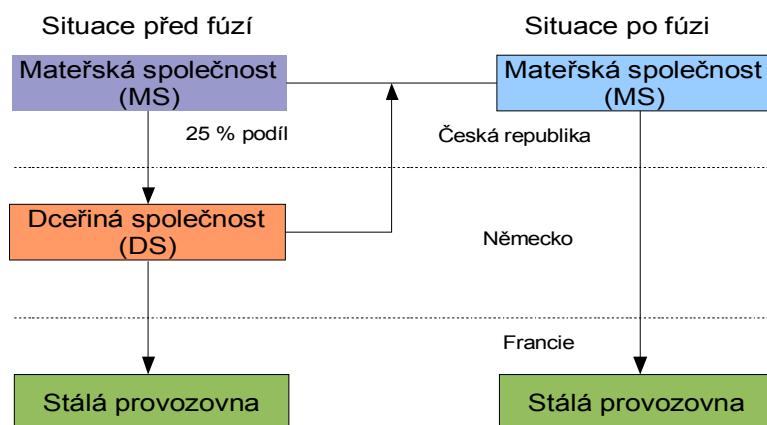


Schéma 1.2-3: Zvláštní případ převodu stálé provozovny

Pramen: FUČÍK, I. a kol. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. ASPI, 2008, s. 85

Německá republika se vzdá zdanění stálé provozovny a může do příjmů zahrnout ztráty, které mohly být dříve odečteny od zdanitelných příjmů společnosti v tomto státě

a dosud nebyly vyrovnány. Pokud by se převádějící společnost situovala do České republiky, nevznikají jí ani jejímu společníkovi – přijímací společnosti, z titulu jejího zániku, a to včetně zániku podílu na její stálé provozovně žádné příjmy.

Novela směrnice č. 2005/19/ES rozšiřuje účinky směrnice o fúzích především o akt přemístění **Evropské společnosti** (Societa Europaea - SE) nebo **Družstevní evropské společnosti** (La Société coopérative européenne - SCE). Přemístění SE vychází z nařízení Rady ES č. 2157/2001 ze dne 8. října 2001 o statutu evropské společnosti SE a SCE vychází z nařízení Rady ES č. 1435/2003 ze dne 22. července 2003 o statutu evropské družstevní společnosti. Rozhodnutí společnosti o reorganizaci své podnikatelské činnosti přemístěním svého sídla by neměly být kladeny překážky v podobě diskriminačních daňových předpisů nebo omezení. Přemístění sídla z jednoho členského státu do druhého, nemusí mít vždy za následek změnu daňového domicilu. Daňový domicil SE nebo SCE se na dále určuje podle vnitrostátních právních předpisů a smluv o zamezení dvojího zdanění. Přemístění sídla nebo událost související s tímto přemístěním, která vede ke změně daňové rezidence, může mít za následek určitou formu zdanění v členském státě, z něhož se sídlo přemísťuje. Ke zdanění může dojít i v případě, kdy přemístění sídla nebo událost související s tímto přemístěním nevede ke změně daňové rezidence. K vyřešení této možnosti dotýkající se SE nebo SCE byla do směrnice 90/434/EHS zařazena nová pravidla. V případě, že po přemístění sídla budou aktiva SE nebo SCE nadále fakticky spojena se stálou provozovnou patřící SE nebo SCE a budou se nacházet v členském státě, z něhož bylo sídlo přemístěno, měla by tato stálá provozovna požívat stejných výhod, jako jsou výhody uvedené v člancích 4, 5 a 6 směrnice 90/434/EHS. Uvedené články se týkají opravných položek a rezerv, které jsou osvobozeny od daně, a převzetí ztrát. V souladu se zásadami směrnice 90/434/EHS by se dále mělo vyloučit zdanění společníků u příležitosti přemístění sídla. Vzhledem k tomu, že podle směrnice 90/434/EHS mají členské státy povinnost přijmout veškerá opatření nezbytná k zamezení dvojího zdanění, není v této fázi nutné zavádět společná pravidla upravující daňovou rezidenci SE a SCE.

Společný systém zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměně podílů týkajících se společností z různých členských států je uveden v ustanoveních § 23a až § 23d zákona o daních z příjmů. Pro přemístění evropské společnosti platí přiměřeně ustanovení § 37 b) zákona o daních z příjmů, kdy „u stálé provozovny evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti vzniklé na území České republiky po přemístění zapsaného sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní

společnosti z území České republiky do jiného členského státu Evropské unie nebo některého ze států, které tvoří Evropský hospodářský prostor, se použijí přiměřeně ustanovení § 23a až § 23d, pokud aktiva i pasiva evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti jsou nadále prokazatelně spojena s touto stálou provozovnou.“

Stanovení základu daně upravuje zákon o daních z příjmů v § 37a odst. 6., „evropská společnost postupuje při stanovení základu daně, daňové ztráty a daňové povinnosti a v daňovém řízení obdobně jako akciová společnost, evropská družstevní společnost obdobně jako družstvo.“

Možnost odmítnutí postupu dle směrnice o fúzích (hlava II, III, IV, jejich část nebo veškeré výhody) je v českém daňovém právu zakotvena v § 23a – 23c ZDP, oznámí místně příslušnému správci daně, že bude postupovat v souladu s tímto uvedeným ustanovením. Pokud je hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti, zejména je-li zjevné, že pro fúze a ostatní přeměny neexistují řádné ekonomické důvody, nelze postup podle § 23a – 23c ZDP použít a správce daně tento postup nepovolí. Pokud přijímající společnost, nebo nástupnická společnost nevykonávala po dobu 12 měsíců před převodem aktiv nebo před fúzí činnost, má se za to, že neexistují řádné ekonomické důvody pro transakci, pokud poplatník neprokáže opak. Podobná zásada platí v případě, že k převodu podniku dojde v době kratší než 3 roky po nabytí takového podniku, části podniku, vkladem do základního kapitálu.

1.2.2.2 Směrnice Rady 90/435/EHS

Směrnice Rady o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností²⁴ byla přijata v roce 1990 a novelizována v roce 2003 (směrnice Rady 2003/123/ES) a v roce 2006 (směrnice Rady 2006/98/ES), tak aby zúžila odlišnosti v daňových systémech jednotlivých členských států EU, které omezují podnikatelské subjekty v případě jejich seskupování v rámci Evropských podnikatelských struktur.

Společný systém zdanění mateřské a dceřiné společnosti podle přijaté směrnice „matka-dcera“ se týká dceřinou společností vyplácených a mateřskou společností přijímaných zisků, případně podílů na zisku v rámci národních ekonomik. Většinou jsou na základě smluv o zamezení dvojího zdanění vyjmuty, nebo jsou zdaňovány výhodnějším

²⁴ Dostupná na WWW:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31990L0435:CS:PDF>

režimem. V České republice byly ze zdanění vyjmuty příjmy již zdaněné srážkovou daní a podíly na zisku (dividendy).

Podle článku 1 každý členský stát použije tuto směrnici:

- na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států,
- na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu společností ostatních členských států, jichž jsou dceřinými společnostmi,
- na rozdělování zisku obdrženého v tomto státě se nacházejícími stálými provozovny společností jiných členských států, který pochází od jejich dceřiných společností jiného členského státu, než ve kterém se stálá provozovna nachází,
- na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu v jiném členském státu se nacházejícím stálým provozovnou společností stejného členského státu jichž jsou dceřinými společnostmi.

Systém zdanění mateřských a dceřiných společností byl implementován do českého daňového práva tak, aby zisky dceřiných společností z různých členských států nepodléhaly dvojímu zdanění, pokud mateřská společnost drží minimálně 25% podíl na kapitálu dceřiné společnosti nepřetržitě po dobu 24 měsíců. Novelou směrnice matka-dcera bylo zavedeno postupné snižování podílu na základním kapitálu pro naplnění definice mateřské a dceřiné společnosti, a to z původních 25% až na konečných 10%. Český zákon o daních z příjmu má již tuto hranici v současné době ve svém znění obsaženu.

Článek 2 směrnice matka-dcera definuje, co se rozumí **společností členského státu**, která:

- má některou z forem uvedených v příloze této směrnice,
- je podle daňového práva některého členského státu pro daňové účely považována za daňového rezidenta tohoto státu a podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené se třetí zemí není pro daňové účely považována za daňového rezidenta mimo Společenství,
- podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z v příloze vyjmenovaných národních daní.

Tato definice byla zakomponována do § 19 odst. 3 ZDP a pro tyto účely se rozumí společností, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie a není poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP a

- má některou z forem uvedených v předpisech Evropských společenství,
- podle daňových zákonů členských států Evropské unie je považována za daňového rezidenta a není považována za daňového rezidenta mimo Evropskou unii podle ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění s třetím státem,
- podléhá některé z daní uvedených v příslušném právním předpisu Evropských společenství, které mají stejný nebo podobný charakter jako daň z příjmů.

Podle nového odstavce 2 článku 2 směrnice matka-dcera, definuje **stálou provozovnu** jako „trvale umístěné zařízení určené k podnikání, jež se nachází v členském státě a jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost společnosti jiného členského státu, pokud zisky z tohoto zařízení podléhají dani v členském státě, v němž se nachází, podle příslušné dvoustranné smlouvy o zdanění, nebo neexistuje-li taková smlouva, podle vnitrostátních právních předpisů.“ Definice stálé provozovny je uvedena v § 22 odstavec 2 zákona o dani z příjmů.

Článek 3 vymezuje postavení „mateřské společnosti“ přiznává přinejmenším každé společnosti členského státu, která splňuje podmínky stanovené v odstavci 2 a která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejméně 20%, původně 25%. Novelou směrnice matka-dcera dochází k postupnému snižování minimálního podílu na základním kapitálu pro získání postavení mateřské a dceřiné společnosti a od 1. 1. 2009 činí minimální podíl 10 %.

Zákon o dani z příjmů upravuje v § 19 odst. 3 mateřskou a dceřinou společnost na stejných principech jako směrnice matka-dcera. Postupně se změnila požadavky na výši a dobu účasti na dceřiné společnosti. Za **mateřskou společnost** se považuje obchodní společnost nebo družstvo, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným, nebo družstva nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, a která má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné společnosti. Za **dceřinou společnost** považuje obchodní společnost nebo družstvo, je-li poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP a má formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10 %.

Článek 4 směrnice „matka-dcera“ zamezuje zdanění podílů na zisku na straně mateřské společnosti. Obdrží-li mateřská společnost nebo její stálá provozovna

z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti a stát její stálé provozovny:

- upustí od zdanění těchto zisků, nebo
- zdaní tyto zisky, umožní mateřské společnosti a její stálé provozovně odečíst od daně příslušnou část korporační daně, která se vztahuje k těmto ziskům a kterou uhradila dceřiná společnost nebo její dceřiná společnost, až do výše příslušné daně, a to za podmínky, že na každé úrovni společnost i její dceřiná společnost splňují podmínky stanovené v člancích 2 a 3.

Článek 4 novelou rozšířil osvobození výplat rozdělovaného zisku stálé provozovně mateřské společnosti a osvobození příjmu rozděleného zisku touto provozovnou. Tato směrnice vymezuje, že se stálou provozovnou musí být nakládáno stejně jako se společností, která je v členském státě rezidentem. Zahrnuje i případy, kdy se mateřská a dceřiná společnost nacházejí ve stejném členském státě a stálá provozovna se nachází v jiném členském státě. Za situace, kdy se stálá provozovna a dceřiná společnost nacházejí ve stejném členském státě, mohou být řešeny aniž je dotčeno používání zásad stanovených ve směrnici, na základě vnitrostátních právních předpisů příslušného členského státu. V souvislosti se zacházením se stálými provozovnami je možné, že členské státy musí určit podmínky a právní nástroje, které jim umožní chránit své vnitrostátní daňové příjmy a bránit obcházení vnitrostátních právních předpisů v souladu se zásadami stanovenými ve směrnici a s ohledem na mezinárodně uznávaná daňová pravidla.

Novela vložila nový článek 1a. „Tato směrnice nebrání státu mateřské společnosti považovat na základě svého posouzení právní charakteristiky dané dceřiné společnosti vyplývající z právních předpisů, podle kterých je založena, dceřinou společností za daňově transparentní, a zdaňovat u mateřské společnosti její podíl na zisku dceřiné společnosti v okamžiku, kdy tento zisk vzniká. V takovém případě stát mateřské společnosti upustí od zdanění rozděleného zisku dceřiné společnosti. Při určování podílu mateřské společnosti na zisku její dceřiné společnosti v okamžiku, kdy zisk vzniká, stát mateřské společnosti buď tento zisk od daně osvobodí, nebo umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část korporační daně, která se vztahuje k podílu mateřské společnosti na zisku, a kterou uhradila dceřiná společnost nebo její dceřiná společnost, až do výše příslušné daně, a to za podmínky, že na každé úrovni společnost i její dceřiná společnost splňují podmínky stanovené v člancích 2 a 3.“

Dodatek směrnice zabraňuje dvojímu zdanění dividend v následujících případech:

- všechny subjekty se nacházejí v odlišných členských státech

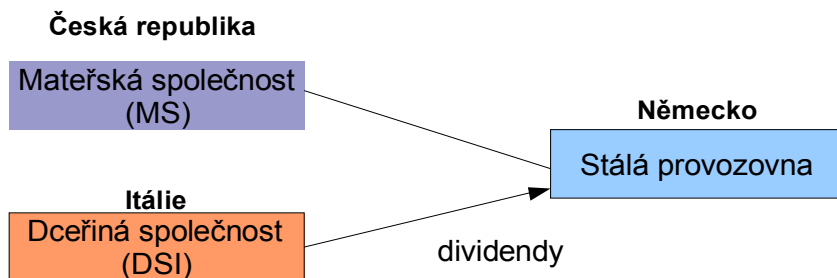


Schéma 1.2-4: Zabránění dvojímu zdanění dividend – subjekty v odlišných státech

Pramen: NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.*, 2. vyd., ASPI, 2008, s. 90

- mateřská a dceřiná společnost se nachází ve stejném členském státě, stálá provozovna se nachází v jiném členském státě

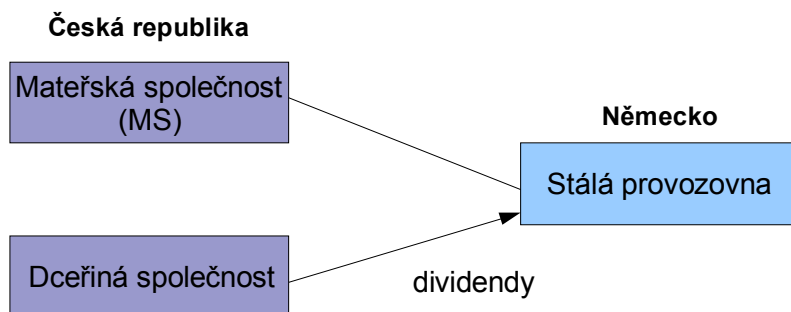


Schéma 1.2-5: Zabránění dvojímu zdanění dividend – matka a dcera ve stejném státě

Pramen: NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.*, 2. vyd., ASPI, 2008, s. 90

V těchto dvou případech se na stálé provozovny pohlíží tak, jako by se jednalo o rezidenty a výplata dividend je vyjmuta ze srážkové daně.

Směrnice neupravuje výplatu dividend v následující situaci:

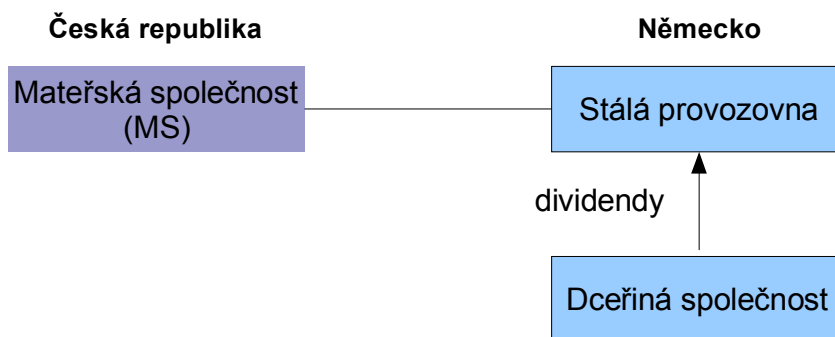


Schéma 1.2-6: Zabránění dvojímu zdanění dividend – neuplatnění směrnice

Pramen: NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.*, 2. vyd., ASPI, 2008, s. 90

V tomto případě nelze aplikovat směrnici, neboť se nejedná o přeshraniční výplatu dividend, stálá provozovna i dceřiná společnost se nacházejí ve stejném státě, proto situace podléhá národním daňovým zákonům.

Pokud jsou skupiny organizovány jako řetězce společností a zisk je rozdělován mateřské společnosti prostřednictvím řetězce dceřiných společností, mělo by se zabránit dvojímu zdanění buď osvobozením od daně, nebo daňovým zápočtem. V případě daňového zápočtu by měla mít mateřská společnost možnost odečíst každou daň zaplacenou kteroukoli dceřinou společností v řetězci, pokud jsou splněny požadavky směrnice matka-dcera.

Zákon o dani z příjmů při aplikaci článku 4 směrnice matka-dcera osvobozuje od daně příjmy plynoucí mateřské od dceřiné společnosti v § 19 odst. 1 písm. zi):

„Příjmy z dividend a jiných podílů na zisku, plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 3 ZDP, a stálé provozovně mateřské společnosti, která je poplatníkem uvedeným v § 17 odst. 4 ZDP a je umístěna na území České republiky. Toto se nevztahuje na podíly na likvidačním zůstatku, vypořádací podíly a podíly na zisku vyplácené dceřinou společností, která je v likvidaci.“

V souladu se směrnicí se osvobozují dividendy i podíly na zisku přijaté tuzemskou mateřskou společností nebo stálou provozovnou mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě plynoucí na území České republiky od dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě Evropské unie. Jelikož zákon o dani z příjmů upouští od zdanění

zisků rozdělovaných dceřinou společností, jsou osvobozeny i dividendy plynoucí mateřské společnosti v rámci řetězce společností za podmínky, že bude na všech úrovních zachován vztah mateřské a dceřiné společnosti. Nad rámec směrnice jsou od daní z příjmů osvobozeny příjmy z převodu podílů mateřské společnosti na dceřiné společnosti podle § 19 odst. 1 písm. ze) zákona o daních z příjmů. Nad rámec směrnice jsou osvobozeny příjmy z dividend a převodu podílů plynoucí ze země, se kterou má Česká republika uzavřenou Smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a to při splnění dalších podmínek uvedených v § 19 odst. 9 ZDP.

V souladu s článkem 4 odst. 2 směrnice matka-dcera č. 90/435/EHS bylo doplněno ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů, které obsahuje taxativní výčet **daňově neuznatelných výdajů**, o výdaje mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Jedná se zejména o **finanční náklady** vynaložené na získání podílu v dceřiné společnosti jimiž jsou úroky související s úvěrem poskytnutým na koupi podílu, a dále **náklady vynaložené na řízení** dceřiné společnosti. V zákoně o daních z příjmů § 25 odst. 1 písm. zk) se uvádějí jako daňově neuznatelné výdaje: „Výdaje (náklady) mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti. Úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šesti měsíců před nabytím tohoto podílu se považují za výdaj (náklad) přímo související s držbou podílu v dceřiné společnosti po dobu trvání této držby a po dobu, kdy podíl drží osoba, která je s osobou, která úvěr nebo půjčku přijala, spojenou osobou, pokud poplatník neprokáže, že úvěr nebo půjčka s držbou tohoto podílu nesouvisí. Případné režijní (nepřímé) náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se pro účely tohoto ustanovení omezují výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních (nepřímých) nákladů je nižší.“

Článek 5 směrnice matka-dcera osvobozuje zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti od srážkové daně. K uvedenému článku si zakládající a přistupující země (Německo, Řecko, Portugalsko) vyjednaly určité výjimky, vzhledem k systému jejich zdaňování.

Osvobození zdanění rozdělovaných zisků se nevztahuje pouze na vyplácené podíly na zisku (dividendy), ale na zisky převáděné na základě smluvních ustanovení, případně na dříve vytvořené zisky, které jsou nyní mateřskou společností získávány formou snížení základního kapitálu.

Česká republika implementovala požadavky směrnice matka-dcera zejména do ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) až zi) zákona o daních z příjmů, ve kterých je definováno osvobození zisku rozdělovaného dceřinou společností společnosti mateřské, dále do ustanovení § 19 odst. 3, 4 zákona o daních z příjmů, kde jsou definovány pojmy mateřská a dceřiná společnost. V současnosti je vymezen minimální podíl na základním kapitálu 10 % a minimální doba držby tohoto podílu činí 12 měsíců.

Případy, kdy nebudou u mateřské společnosti dodrženy výše a doba držby podílu uvedená v § 19 odst. 3 zákona o daních z příjmů, je navrženo posuzovat jako nesplnění podmínek pro uplatnění osvobození od daně v příslušných zdaňovacích obdobích, které bude nutno řešit podáním dodatečného přiznání na vyšší daňovou povinnost. Postup uvedený v tomto ustanovení nevyplývá přímo ze směrnice matka-dcera 90/435/EHS, tímto způsobem však ustanovení čl. 3 odst. 2 směrnice matka dcera bylo vyloženo Evropským soudním dvorem (např. v rozsudku ze dne 17. 10. 1996 č. Rs C-283/94, případ Denkavit).

1.2.2.3 Směrnice 2003/48/ES

Vzhledem k vysoké mobilitě a rychlému přesunu kapitálu investoři, vzhledem k optimalizaci daňového zatížení, přesouvají své disponibilní prostředky do států s výhodnějšími daňovými systémy, nižšími daňovými sazbami. Tyto přesuny úspor do zemí s nižší daňovou sazbou způsobují státu, kde je investor rezidentem, daňový únik. Proto byla v červnu 2003 Evropskou unií přijata směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru²⁵. Původně měla být směrnice v praxi uplatňována již od 1. ledna 2005. Rada Evropské unie však rozhodla, že vzhledem k nemožnosti splnění všech nutných správních a procesních podmínek, směrnice vstoupila v platnost až 1. července 2005. Cílem směrnice je zamezit krácení daně osobám, kterým plynou úrokové příjmy z ostatních členských států, a které se snaží díky svému rezidentství snížit nebo zabránit zdanění. Směrnice se vztahuje pouze na fyzické osoby. Jednotlivé členské státy mají povinnost poskytovat si informace o vyplacených úrocích investorům, kteří jsou rezidenty v jiném členském státě. Za platby úrokového charakteru považuje směrnice úroky z vkladů a cenných papírů,

²⁵ Dostupná na WWW:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:32003L0048:CS:PDF>

úroky z dluhopisů a závazků jakéhokoliv druhu a takové úroky plynoucí z instrumentů kolektivního investování. Směrnice se nevztahuje na výplatu dividend.

Na základě této směrnice musí platební zprostředkovatel ze zemí aplikujících tuto směrnici poskytovat informace daňovým správám ostatních zemí alespoň jednou za rok a nebo aplikovat srážkovou daň na vyplácené úroky. Platebním zprostředkovatelem je právnická nebo fyzická osoba, obecně finanční instituce, která příjem úrokového charakteru vyplácí, poukazuje nebo připisuje jeho úhradu, stejně tak jako zajišťuje výplatu, poukázání nebo připsání úhrady příjmu úrokového charakteru ve prospěch skutečného vlastníka. Platební zprostředkovatel je povinen podávat hlášení vždy v elektronické podobě ve formátu stanoveném Ministerstvem financí.

Do českého zákona o daních z příjmů byla tato směrnice implementována prostřednictvím § 38fa. K uveřejnění rozsahu požadovaných údajů, tvaru a formátu hlášení, stejně tak jako sjednocení postupů při aplikaci ustanovení § 38fa zákona o daních z příjmů, byl ministerstvem vydáván Pokyn D-282. K naplnění cíle směrnice se zavádí specifická forma automatické a automatizované výměny informací v souladu s principy směrnice Rady 77/99/EHS, která byla implementována v České republice zákonem o mezinárodní pomoci při správě daní.

Pokud fyzická osoba obdrží úrokový příjem ze státu, který bude provádět automatickou výměnu informací, český daňový rezident zdaní zahraniční příjem v rámci svého daňového přiznání s uplatněním příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Správce daně obdrží informaci o výši příjmu o osobě příjemce ze zahraničí a bude moci ověřit správnost podaného přiznání.

Pokud však úrokový příjem bude vyplacen ve státě, který nebude provádět automatickou výměnu informací, bude tento příjem podléhat v zahraničí srážkové dani ve výši 15 % a to bez ohledu na sazbu daně, která by měla být normálně aplikována dle relevantní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Skutečný příjemce úrokového příjmu, český daňový rezident zahrne úrokový příjem do základu daně z příjmů fyzických osob a svoji vypočtenou daňovou povinnost v České republice sníží o daň sraženou v zahraničí dle této směrnice. Je-li celková daňová povinnost nižší než srážková daň zaplacená v souladu s touto směrnicí, vzniká poplatníkovi ve výši rozdílu přeplatek na dani.

Státy uplatňující srážkovou daň u zdroje budou po dobu přechodného období ve vztahu k daným příjmům z úspor uplatňovat daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby, jejíž výnos bude ve výši 75 % převáděn do státu, ve kterém je skutečný vlastník

příjmů z úroků daňovým rezidentem. 25 % výnosu vybrané srážkové daně zůstává ve státě, ve kterém byl úrok vyplacen. Sazby daně vybírané srážkou se postupně zvyšují z 15 % po první tři roky (období 1. 7. 2005 – 30. 6. 2008) na 20 % po další tři roky (období 1. 7. 2008 – 30. 6. 2011) a dále na 35 % (období od 1. 7. 2011). K tomuto režimu přistoupily země, které nejsou členy Evropské unie a to: Andorra, Lichtenštejnsko, Monako, San Marino a Švýcarsko. K režimu dále přistoupila závislá území členských států Evropské unie: Anguilla, Aruba, Britské Panenské ostrovy, Gernsey, Persey, Kajmanské ostrovy, Montserrat, Nizozemské Antily, Ostrov Man, Turks and Caicos.

1.2.2.4 Směrnice Rady 2003/49/ES

Směrnice Rady o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi různých členských států²⁶ byla přijata 3. června 2003 a dále novelizována směrnicí Rady 2004/66/ES a směrnicí Rady 2006/98/ES. Česká republika si vyjednala odložení povinnosti zavést osvobození pro srážkovou daň z licencí do 31. 12. 2010 s účinností od 1. 1. 2011. **Cílem** směrnice o licencích je **osvobodit operace** mezi přidruženými společnostmi v rámci Evropské unie, tak jako by byly osvobozeny podobné transakce v rámci jedné skupiny podniků v jednom členském státě. V České republice takové osvobození neplatilo u úplat licencí a u úroků na společnosti se sídlem v jiném členském státě.

Osvobození se vztahuje jen na transakce mezi přidruženými společnostmi, jejich stálými provozovny, se sídlem v Evropské unii, tak že „platba provedená společností členského státu nebo stálou provozovnou umístěnou v jiném členském státě se považuje za platbu mající zdroj v tomto členském státě.“

Společnost členského státu je považována za **skutečného vlastníka úroků či licenčních poplatků** pouze v případě, že je přijímá pro sebe, a nikoli pro jinou osobu jako zprostředkovatel. Stálá provozovna je považována za skutečného vlastníka úroků či licenčních poplatků pokud:

- pohledávka, právo nebo použití informací, z nichž úroky nebo licenční poplatky plynou, jsou fakticky spojeny s danou stálou provozovnou, a

²⁶ Dostupná na WWW:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:32003L0049:CS:PDF>

– úroky či licenční poplatky představují příjmy, které v členském státě, v němž je stálá provozovna umístěna, podléhají jedné z daní uvedených v článku 3 písm. a) bodě iii).

Je-li stálá provozovna společnosti členského státu považována za plátce nebo za skutečného vlastníka úroků či licenčních poplatků, nepovažuje se pro účely tohoto článku za plátce ani za skutečného vlastníka těchto úroků nebo licenčních poplatků žádná jiná část této společnosti. Zákon o daních z příjmů definuje přímého vlastníka úroků a licenčních poplatků v § 19 odst. 6. a dále v § 38fa v odst. 3 o platebním zprostředkovateli.

Podle článku 2 směrnice definuje **úroky** jako „příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných ústavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právu účasti na zisku dlužníka, a zvláště příjmy z cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně premií a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům. Penále za opožděnou platbu se za úroky nepovažuje.“

Licenčními poplatky se rozumí „platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a počítačových programů, jakéhokoliv patentu, ochranné známky, vzoru nebo modelu, plánu, zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké. Za licenční poplatky se považují platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení.“

Zákon o daních z příjmů obsahuje definici licenčního poplatku v § 19 odst. 7, úroky jsou definovány v § 19 odst. 1 písm. zk).

Článek 3 směrnice uvádí přidruženou společnost jako společnost, která:

„je podle daňového práva některého členského státu považována za společnost s daňovým sídlem v tomto státě a ve smyslu smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů uzavřené se třetí zemí není považována za společnost s daňovým sídlem mimo Společenství a podléhá jedné z vyjmenovaných daní, od níž není osvobozena, nebo dani shodné či ve své podstatě podobné, která bude po datu vstupu této směrnice v platnost uložena vedle uvedených stávajících daní nebo místo nich.“

Dále se vymezují pravidla pro přidruženou společnost podle podílu na základním kapitálu:

– první společnost drží na základním kapitálu druhé společnosti přímý podíl nejméně 25 %, nebo

- druhá společnost drží na základním kapitálu první společnosti přímý podíl nejméně 25 %, nebo
- třetí společnost drží na základním kapitálu první společnosti i na základním kapitálu druhé společnosti přímý podíl nejméně 25 %.

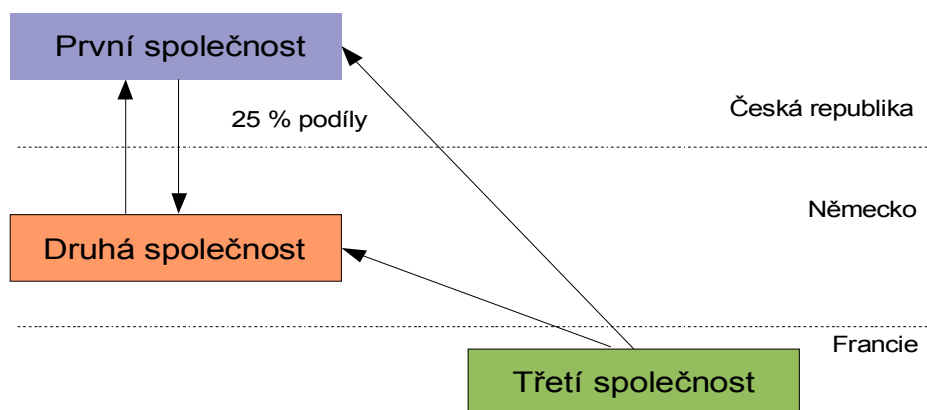


Schéma 1.2-7: Definice přidružené společnosti matka – matka, sestra - sestra

Pramen: FUČÍK, I. a kol. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. ASPI, 2008, s. 101

Za přidruženou společnost se považuje společnost ve vztahu mateřská a dceřiná společnost a dále společnosti ve vztahu dceřiná a dceřiná společnost.

Pokud v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků či licenčních poplatků nebo mezi jedním z nich a nějakou další osobou převyšuje hodnota úroků nebo licenčních poplatků částku, kterou by si plátec a skutečný vlastník sjednali, kdyby se v takovém vztahu nenacházeli, použije se tato směrnice pouze na tuto posledně zmíněnou částku.

Stejně jako směrnice o licencích osvobozuje zákon o daních z příjmů pouze platby úroků a licenčních poplatků mezi kapitálově spojenými osobami, které jsou daňovými rezidenty států Evropské unie. Zákon o daních z příjmů stanoví pro licenční poplatky § 22 odst. 1 písm. g) ZDP, placené daňovým nerezidentům sazbu 15 %, uvedenou v § 36 odst. 1 písm. a) ZDP. Daň je, podobně jako v případě dividend a úroků, srážena plátcem u zdroje, přičemž lhůtu srážky stanoví ustanovení § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů. Srážku je plátec povinen provést k datu úhrady, nejpozději však v den, kdy je povinen účtovat o příslušném závazku. Úhrada sražené daně musí být provedena ve lhůtě do 30 dnů od konce měsíce, ve kterém byla provedena srážka.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění limitují zdanění ve státě zdroje nižšími sazbami, nebo v některých případech státu zdroje právo na zdanění nepřiznávají vůbec. Ve vztahu rezidentům ze států Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru bude Česká republika uplatňovat zdanění licenčních poplatků podle výjimky vyjednané v přístupových jednáních do roku 2011. Licenční poplatky přijaté ze zahraničí se stávají součástí běžného základu daně fyzických i právnických osob. Daň sražená v zahraničí v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění bude přijata k zápočtu podle § 38f odst. 2 zákona o daních z příjmů. Poplatník musí nárok na započtení doložit podle § 38f odst. 4 zákona o daních z příjmů potvrzením zahraničního správce daně nebo v odůvodněných případech i potvrzením plátce příjmu. Jestliže jde o příjem z bezesmluvního státu, lze daň zaplacenou v zahraničí uplatnit podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů jako daňový náklad.

1.3 Vyloučení dvojího zdanění

Harmonizace daní nedostala příliš velkou podporu jednotlivých členských států, které se nechtěly vzdávat národních tradic a politického vlivu v oblasti přímých daní. Vzhledem k požadavku jednomyslného přijetí směrnice členskými zeměmi tak země Evropského Společenství začaly při koordinaci přímých daní vycházet z doporučení OECD k bilaterálním a multilaterálním smlouvám upravujícím problematiku přímých daní.

Existence dvojího zdanění výrazně omezuje zájem daňových nerezidentů o ekonomické aktivity na území státu zdroje příjmů. Budoucí daňové zatížení patří k základním rozhodovacím kritériím nadnárodních investorů. Dvojí zdanění není ani zájmem státu rezidenta, protože omezuje investice i jiné ekonomické aktivity zahraničí a vede k uzavírání a následnému zaostávání národní ekonomiky. K zamezení dvojího zdanění se proto přijímají opatření jednostranná a dvoustranná nebo vícestranná.

Jednostrannými opatřeními stát rezidenta omezuje dvojí zdanění ve svých vlastních daňových zákonech. Česká republika tak činila ve významném rozsahu pouze do konce roku 2000 v ustanovení § 38f ZDP. V řadě případů tato jednostranná opatření umožňovala poplatníkům podrobit příjmy ze zdrojů na území jiných států výhodnějšímu režimu, než jaký byl sjednán v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění. V současné době je koncepce zamezení dvojího zdanění prioritně orientována na ujednání smluv o zamezení dvojího zdanění.

Dvoustrannými opatřeními, v minulosti i vícestrannými opatřeními, jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V nich se určují přesná kritéria, podle kterých se právo na zdanění vyhradí buď jen jednomu ze smluvních států, nebo se přízná omezené právo na zdanění daňových nerezidentů státu zdroje, čímž fakticky dojde k dohodě o rozdělení daňového výnosu mezi smluvní státy. Smlouvy přitom neumožňují, aby si poplatníci vybrali, ve kterém státě ke zdanění daného příjmu dojde. Dispozice zde platí vůči smluvnímu státu, nikoli vůči poplatníkovi samotnému. Jestliže smluvní stát takto poskytnuté právo zdanit určitý příjem využije ve své vlastní daňové legislativě, ukládá tím poplatníkovi povinnost obligatorní.²⁷

Z technického hlediska jde v praxi o tři základní metody opatření k zamezení dvojího zdanění a to o zápočet daně, vynětí příjmů ze zdanění a zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odčitatelných nákladů. Všechny tyto metody popisuje i zákon o daních z příjmů.

V níže uvedených subkapitolách jsou ilustrovány praktické příklady výpočtu metod pro zamezení dvojího zdanění. Jedná se o výpočet daně fyzické osoby (daň pro rok 2008 15 %) a ze zahraničních příjmů je daň stanovena na 25 %. Pro zjednodušení se do výpočtu nezahrnují odčitatelné položky od základu daně ani položky snižující daň. Na právnické osoby se samozřejmě také uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění vztahují, a to především na pasivní příjmy, které jsou dále zohledněny ve směrnici EU.

1.3.1 Zápočet daně (Credit systém)

Ve státě, v němž má poplatník daňový domicil, je povinen zahrnout do zdanění veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, ať již byly dosaženy kdekoli. Metoda zápočtu daně mu umožňuje, aby daň vypočtenou z celosvětových příjmů snížil o daň, kterou zaplatil v zahraničí v souladu se SZDZ a v souladu s daňovými předpisy státu zdroje. Mezinárodní praxe zná dvě základní metody zápočtu.

1.3.1.1 Úplný zápočet (Full credit)

V ČR je aplikován především v souvislosti s postupem zdanění úroků podle směrnice Rady č. 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru. Ujednání

²⁷ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*, Praha: ASPI, 2008, s. 32 - 33

o úplném zápočtu zavazuje smluvní státy, aby navzájem akceptovaly celou daň zaplacenou z určitého příjmu ve státě zdroje. V praxi to pak může vést i k tomu, že odečet daně zaplacené ve státě zdroje sníží ve státě rezidenta i daň, která připadá na zcela jiné příjmy. Schematicky lze úplný zápočet znázornit následujícím výpočtem.

Tabulka 1.3-1: Příklad výpočtu daně pomocí metody úplného zápočtu

Rezidentní příjmy poplatníka	80 000
Příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného zápočtu daně (zisky před zdaněním)	20 000
Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	100 000
Daň vypočtená z těchto příjmů	15 000
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí a zároveň uznaná k zápočtu (25%)	5 000
Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně	10 000
Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy (zahraniční příjmy x celková daň/celkové příjmy)	3 000
Absolutní částka zápočtu daně, která fakticky snižuje zdanění příjmů ze zdrojů nesouvisejících se započítávanou daní (daň uznaná k zápočtu – poměrná část na zahr. příjmy)	2 000

Pramen: autor

Při použití metody úplného zápočtu poplatník v zahraničí zaplatil 5000,- Kč a v tuzemsku doplatil 10 000,- Kč.

1.3.1.2 Prostý zápočet (Ordinary credit)

Skutečnost, že započítaná daň sníží daňovou povinnost z jiných příjmů, dává smysl pouze v případě postupu dle evropské směrnice o zdanění příjmů úrokového charakteru. Podle ní totiž státy, které nemusejí plnit oznamovací povinnost platebního zprostředkovatele povinně srážejí daň, ze které převádějí 75 % jako daňový výnos státu rezidenta. V jiných případech jde ovšem o dopad fiskálně nelogický. Z tohoto důvodu je ve smlouvách sjednávána metoda prostého zápočtu, která vylučuje, aby příliš vysoké zdanění ve státě zdroje případně nesnižovalo daňový výnos státu rezidenta. Prostý zápočet rovněž předpokládá zahrnutí zahraničního příjmu do daňového základu a započtení daně zaplacené v zahraničí. Limituje však tento zápočet poměrnou výší

daně, která by na příslušný zahraniční příjem připadala z celkové daňové povinnosti poplatníka. Jestliže celková vypočtená daň představuje určité procento z celkových příjmů nelze na zahraniční příjem započítat vyšší procento daně, i když byla ve státě zdroje taková daň skutečně zaplacená. Výše zahraniční daně uznané k zápočtu se v případě progresivního zdanění výrazně odlišuje podle toho, v jakém daňovém pásmu se v tuzemsku poplatník nachází. Zejména v ekonomicky vyspělejších státech je postupný náběh pásem pro účely výpočtu zvyšující se progresivní daň podstatně pomalejší než v České republice, takže se nízkými sazbami často zdaňuje příjem, u kterého se již v České republice uplatní sazba vyšší. Zahraniční daň je započtena a další daň se doplácí podle českých zákonů. Zahraniční daňová progresse, ale může nárok na zápočet daně ovlivnit i jinak, pokud jde např. o vyšší příjmy dosažené v zemích, které pro ně ukládají zdanění dosahující podstatně vyšších sazeb daně, než je maximum platné v České republice do konce roku 2007 (32 %) nebo vyšších než od roku 2008 (15 %).

Tabulka 1.3-2: Příklad výpočtu daně pomocí metody prostého zápočtu

Rezidentní příjmy poplatníka	80 000
Příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného zápočtu daně (zisky před zdaněním)	20 000
Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	100 000
Daň vypočtená z těchto příjmů (15%)	15 000
Daň zaplacená podle potvrzení v zahraničí a zároveň uznaná k zápočtu (25%)	5 000
Poměrná část celkové daně připadající na zahraniční příjmy (zahraniční příjmy x celková daň/celkové příjmy)	3 000
Částka daně zaplacené v zahraničí, kterou nelze uznat k zápočtu a která bude proto zahrnuta do daňově odčitatelných nákladů (zaplacená zahr. daň – poměrná část daně)	2 000
Celkem daňová povinnost v ČR po zápočtu daně (daň z celkových příjmů – poměrná část na zahr. příjmy)	12 000

Pramen: autor

V případě metody prostého zápočtu poplatník zaplatil v zahraničí 5000,- Kč a v tuzemsku doplatil 12 000,- Kč. Celkem tedy poplatník zaplatil na daních 17 000,- Kč.

Po technické stránce se ve formuláři daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob úplný zápočet podle § 38f odst. 10 ZDP uplatňuje v základní části, zatímco zápočet prostý v příloze určené pro zdanění příjmů ze zahraničí. Při uplatnění metody zápočtu daně se musejí příjmy inkasované ze zahraničí vykazovat v daňovém přiznání v brutto stavu (v hrubé výši před zdaněním). Dalším aspektem je časový test trvání provozovny v zahraničí, vymezené v jednotlivé smlouvě o zamezení dvojího zdanění.

1.3.2 Metoda vynětí příjmů (Exemption)

Metoda vynětí příjmů dosažených v zahraničí se vyskytuje spíše ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění (Velká Británie, Německo). Zásadně se přitom neuplatňuje vůči příjmům z dividend, úroků a licenčních poplatků. V novějších smlouvách se metoda vynětí nepoužívá vůbec a na všechny příjmy se aplikuje výhradně metoda prostého zápočtu. Podstatou metody vynětí je to, že stát rezidenta určité příjmy dosažené ve státě zdroje nepodrobí žádnému zdanění. V některých starších smlouvách se ve státě zdroje nepodrobí žádnému zdanění. V některých starších smlouvách se ve vztahu k takovým ze zdanění vyňatým příjmům používá také termín „osvobození“. Metoda vynětí má stejně jako metoda zápočtu, dvě základní podoby.

1.3.2.1 Vynětí úplné (Full exemption)

Vynětí úplné nastane v případě, kdy se příjem ze zdroje v zahraničí, který této metodě podléhá, vůbec nebere v úvahu při zdanění dalších příjmů v zemi rezidenta.

Tabulka 1.3-3: Příklad výpočtu daně pomocí metody úplného vynětí

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	100 000
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného zápočtu daně (zisky před zdaněním)	20 000
Základ daně z příjmů ve státě rezidenta	80 000
Celkem daňová povinnost ze základu sníženého o vyňaté příjmy (15%)	12 000

Pramen: autor

Zde poplatník zaplatí celkové daně ve výši 12 000,- Kč. U této metody dochází k úplnému vynětí zahraničních příjmů.

1.3.2.2 Vynětí s výhradou progrese (Exemption with progression)

Oproti úplnému vynětí v podmínkách progresivního zdaňování příjmů obsahuje prvek solidárního zdanění vyšších příjmů, podle majetkové situace příslušného poplatníka. Tato metoda je sjednána u všech států, kde není aplikována metoda zápočtu. Skutečností ovšem je, že po zavedení rovné daně v podstatě přestává tato metoda plnit svůj původní smysl a její použití v konečném důsledku vede k úplnému vynětí příjmů.

Výhrada progrese znamená to, že se sice ve státě rezidenta vyjímáný příjem do základu daně skutečně nezahrne, ovšem při stanovení míry zdanění ostatních příjmů se k němu přihlédne. Jedná-li se o poplatníka, který podléhá dani stanovené progresivní sazbou podle výše příjmu, zvýší se míra zdanění jeho tuzemských příjmů podle toho, jak vysoký příjem plynoucí ze zdrojů na území jiného státu podle této metody vykazuje.

Podle způsobu, jakým se k zahraničním příjmům při uplatnění metody vynětí přihlédne, rozlišujeme metodu vrchního dílku (top slicing) a metodu zprůměrování (averaging). Metoda vrchního dílku není v legislativě České republiky obsažena, proto bude dále zmíněna jen metoda zprůměrování.

Metoda zprůměrování

Používaná metoda vynětí s výhradou progrese cestou zprůměrování je pro daňové poplatníky výhodnější a lépe odpovídá i ekonomické logice. Při této metodě se vypočítá průměrné daňové zatížení připadající na celosvětové příjmy poplatníka a takto zjištěné procento daně se použije pro výpočet daně z příjmů tuzemských.

Výpočet v následujícím příkladu je proveden za podmínek podle roku 2007.

Tabulka 1.3-4: Příklad výpočtu daně pomocí metody vynětí s výhradou progrese - zprůměrování

Celosvětové zdanitelné příjmy poplatníka	100 000
V tom příjmy dosažené v zahraničí, podléhající metodě úplného zápočtu daně (zisky před zdaněním)	20 000
Daň zjištěná z celosvětových příjmů poplatníka (12%)	12 000
Průměrné daňové zatížení celosvětových příjmů (daň z celosvětových příjmů/celosvětové příjmy x 100)	12 %
Daň připadající na příjmy ze zdrojů na území ČR (domácí příjmy x průměrné daňové zatížení)	9 600

Pramen: autor

Jestliže tedy procentem průměrného zatížení celkových příjmů vynásobíme příjmy ze zdrojů na území České republiky, získáme v daném případě daňovou povinnost ve výši 9 600,- Kč a v zahraničí zaplatil na daních opět 5 000,- Kč. Pro tento příklad se ovšem vycházelo z nejnižšího daňového pásma, pro které je stanovena sazba daně 12 %.

V následující tabulce jsou uvedeny metody používané při zdaňování zahraničních příjmů na základě podepsané smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a daným státem.

Tabulka 1.3-5: Přehled metod výpočtu daně států Evropské unie – zamezení dvojího zdanění

Austrálie	Zápočet prostý
Belgie	Zápočet prostý
Francie	Zápočet prostý
Irsko	Zápočet prostý
Itálie	Vynětí s výhradou progrese (u dividend, tantiém, licenčních poplatků a příjmů umělců a sportovců se použije metoda zápočtu prostého)
Německo	Vynětí s výhradou progrese (u dividend, tantiém, licenčních poplatků, zisku ze zcizení podílu na společnosti a příjmů umělců a sportovců se použije metoda zápočtu prostého)
Polsko	Zápočet prostý
Rakousko	Zápočet
Řecko	Vynětí s výhradou progrese (u dividend, úroků, tantiém, licenčních poplatků a příjmů umělců a sportovců se použije metoda zápočtu prostého)
Slovensko	Zápočet prostý
Španělsko	Vynětí s výhradou progrese (u dividend, tantiém, licenčních poplatků a příjmů umělců a sportovců se použije metoda zápočtu prostého)
Švédsko	Vynětí s výhradou progrese (u dividend, tantiém, licenčních poplatků a příjmů umělců a sportovců se použije metoda zápočtu prostého)
Švýcarsko	Zápočet prostý
USA	Zápočet prostý
Velká Británie	Vynětí s výhradou progrese (u dividend, tantiém, licenčních poplatků a příjmů umělců a sportovců se použije metoda zápočtu prostého)

Pramen: Jak podnikat [online].c2008 [cit. 2009-03-05]. Dostupné na WWW:

<<http://www.jakpodnikat.cz/smlouvy-dvojicho-zdaneni.php>>

Z tabulky je zřejmé, že Česká republika využívá pro výpočet daňové povinnosti pouze metodu prostého zápočtu a vynětí s výhradou progrese, ale s výjimkou dividend,

tantiém, licenčních poplatků, příjmů umělců a sportovců, kde se použije metoda zápočtu prostého.

1.4 Specifické daňové limity v mezinárodním prostředí

1.4.1 CFC pravidlo

Pravidlo CFC (Controlled Foreign Corporation Regime) obsahuje povinnost poplatníka přepočítat příjem z dceřiných společností v jiných zemích a zdanit jej v zemi, kde je rezidentem. Prakticky se projevuje v zemích s nízkým zdaněním společností, pak má poplatník, mateřská společnost, povinnost přiznat tyto příjmy v zemi, kde je rezidentem. Česká republika toto pravidlo neuplatňuje, lze se s ním však setkat v Dánsku, Finsku, Francii, Německu, Itálii, Portugalsku, Španělsku, Švédsku, Velké Británii, Estonsku, Maďarsku a Litvě.²⁸

1.4.2 Transferové ceny

Transferové ceny, jinak také převodní ceny, souvisí se snahou poplatníků daně minimalizovat základ daně ve státě zdroje příjmů pomocí minimálních cen obchodních transakcí. Transferové ceny souvisí s tzv. pravidlem tržního odstupu²⁹, jehož smyslem pro zabránění deformacím na trhu je uvedení pravidla, podle kterého mají být transakce mezi spojenými podniky realizovány za takových cenových podmínek, které by odpovídaly běžnému nezávislému obchodnímu styku. Vzhledem k tomu, že transferové ceny jsou jednou z nejvíce používaných daňových optimalizací, jsou také v centru pozornosti daňových správ.

Způsob stanovení ceny mezi spřízněnými osobami na principu tržního odstupu upravuje zejména článek 9 většiny dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění a zároveň článek 9 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou vydalo OECD. Při úpravách cen pro daňové účely u transakcí uskutečňovaných mezi

²⁸ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vydání, Praha: ASPI, 2008, s. 260

²⁹ FUČÍK, I., a kol. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*, Praha: ASPI, 2008, s. 236

sduženými podniky v rámci vztahů mezi společnostmi dvou smluvních států je třeba vycházet v první řadě z příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění.³⁰

Možnost úpravy základu daně při transferech mezi sduženými podniky vyplývá z článku 9 odst. 1 Modelové smlouvy OECD: „Jestliže se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého státu, nebo tytéž osoby se nepřímo nebo přímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu, a jestliže v jednom i v druhém případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které dohody nebo jim byly uloženy a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoliv zisky, které by byly docíleny jedním z těchto podniků, jež však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“

Úprava transferových cen nemusí nutně souviset s daňovou optimalizací ze strany poplatníka a daňové správy, pro dodržení pravidla tržního odstupu, mohou mít a mnohdy také často mívají jiný názor na úroveň převodních cen. Proto se v praxi stále více prosazuje předběžná cenová dohoda (Advanced Pricing Arrangements), která představuje procesní ujednání mezi poplatníkem daně a daňovou správou, o rozhodování o stanovení úrovně převodních cen. Předem se tak poplatník a daňová správa na základě žádosti podpořené dokumentací dohodnou, podle jakých principů bude stanovena cena mezi spojenými osobami. Obě strany jsou pak těmito principy vázány.

V souvislosti s úpravou zisků spojených podniků vydala komise EU směrnici č. 90/436/EEC, Směrnice o eliminaci dvojího zdanění v souvislosti s realokací zisků mezi spojenými osobami, zvanou též Arbitrážní konvence, potvrzující opatření přijatá OECD v rámci směrnice o převodních cenách. Ustanovení směrnice jsou pouze rámcová a zakotvují hlavní zásadu rozdělení a zdanění zisků mezi spojenými osobami na základě principu tržního odstupu. Zisk stále provozovny se stanoví za stejných principů, jako by se jednalo o nezávislý subjekt se sídlem ve státě, kde je stálá provozovna umístěna.

³⁰ V ČR tato povinnost plyne z ustanovení § 23 odst. 7 ZDP a dále Pokyn MF ČR D-258 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sduženými podniky – převodní ceny

1.4.3 Nízká kapitalizace

Rozdílné zdaňování vlastního kapitálu a dluhu způsobuje, že se v rámci mezinárodní skupiny společností stává daleko výhodnější používat pro dceřiné společnosti dluhové financování než z vlastních zdrojů. Tato skutečnost může způsobit ve státě, kde jsou dceřiné společnosti rezidenty, ztrátu daňových příjmů. Z výše uvedených důvodů v takovémto případě potom mnoho členských států neumožňuje odečítat v této situaci úroky, které platí dceřiné společnosti mateřským z poskytnutých půjček a s těmito úroky je daňově nakládáno, jako kdyby se jednalo o výplatu dividend.³¹

Úroky, které tuzemský rezident vyplatí nad rámec daňové uznatelnosti mateřské společnosti, daňovému nerezidentovi pak tuzemský daňový předpis překvalifikuje na výplatu podílu na zisku³² s odpovídajícím režimem zdanění. Pravidla nízké kapitalizace, se kterými se může společnost setkat v členských státech EU, jsou uvedena v následující tabulce:

³¹ V ČR je test nízké kapitalizace zakotven v Ust. § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³² Ust. § 22 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Tabulka 1.4-1: Pravidla nízké kapitalizace v členských státech EU

Stát	Poměr dluhu k vlastnímu kapitálu
Rakousko	neexistují pravidla
Belgie	1:1
Dánsko	4:1
Finsko	neexistují pravidla
Francie	1,5:1
Německo	1,5:1
Řecko	neexistují pravidla
Irsko	neexistují pravidla
Itálie	5:1
Lucembursko	85:15
Nizozemí	3:1
Portugalsko	2:1
Španělsko	3:1
Švédsko	neexistují pravidla
Velká Británie	neexistují pravidla
Kypr	neexistují pravidla
Česká republika	4:1*
Estonsko	neexistují pravidla
Maďarsko	3:1
Lotyšsko	4:1
Litva	4:1
Malta	neexistují pravidla
Polsko	3:1
Slovensko	6:1
Slovenská republika	neexistují pravidla
Bulharsko	3:1
Rumunsko	3:1

*Od 1.1. 2009 je poměr stanoven v ZDP na 3:1

Pramen: NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd., ASPI, 2008, s. 108

1.5 Předpokládaný vývoj harmonizace daní z příjmů

1.5.1 Daň z příjmů fyzických osob

Oblast zdaňování osobních příjmů byla harmonizací zcela opomíjena. Důvodem je odlišnost jednotlivých systémů zdanění a dále také odlišné systémy sociálního pojištění. Velmi obtížné by bylo provedení strukturální harmonizace, a to především harmonizace daňových základů. Důvodem je:

- historická odlišnost a z ní vyplývající odlišná definice daňových základů
- existence dvou odlišných účetních systémů užívaných v členských zemích
- citlivost harmonizace daně z osobních příjmů, z pohledu tradičního zdroje příjmů státního rozpočtu

Jednou z možných variant odvodu z výběru daně z osobních příjmů do rozpočtu Evropské unie je buď odvod podílu z vybrané daně, nebo odvod podle hrubého národního důchodu na obyvatele průměru celé Evropské unie. V této souvislosti je ovšem nutné zmínit, že zcela odlišné představy členských států o způsobech zdaňování osobních příjmů staví daň z osobních příjmů jako možný zdroj rozpočtu Evropské unie do nereálných oblastí³³. V Evropské unii totiž existují různé metody zdaňování osobních příjmů viz následující tabulka:

Tabulka 1.5-1: Metody zdaňování osobních příjmů v Evropské unii

Belgie	progresivní	Malta	progresivní
Bulharsko	progresivní	Německo	progresivní
Česká republika	jednotná sazba	Nizozemí	progresivní
Dánsko	progresivní	Polsko	progresivní
Estonsko	jednotná sazba	Portugalsko	progresivní
Finsko	progresivní	Rakousko	progresivní
Francie	progresivní	Rumunsko	jednotná sazba
Irsko	dvě daňové sazby	Řecko	progresivní
Itálie	progresivní	Slovensko	jednotná sazba
Kypr	progresivní	Slovinsko	progresivní
Litva	jednotná sazba	Španělsko	progresivní
Lotyšsko	jednotná sazba	Švédsko	progresivní
Lucembursko	progresivní	Velká Británie	dvě daňové sazby
Maďarsko	progresivní		

Pramen: autor

V této souvislosti je nutné si uvědomit, že jednotlivé systémy uplatňující progresivní zdanění skrývají obrovské odlišnosti ve výši daňových sazeb, počtu daňových pásem,

³³ Viz. BEGG, I. , GRIMWADE, N. Paying for Europe. Sheffield: Sheffield Academic Press, 1998, s. 107

nezdanitelných částek, odčitatelných položek, slev na dani a jiných specifických položek.

Jedinou oblastí, ve které došlo alespoň k částečné harmonizaci v oblasti osobních příjmů představuje zdaňování úrokových příjmů plynoucích z úspor. Evropská komise předložila Radě Evropské unie dne 12. listopadu 2008 legislativní návrh novely Směrnice o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, která je v účinnosti od 1. 7. 2005 a jejímž hlavním cílem je efektivní zdanění úrokových příjmů a monitorovala její fungování od doby účinnosti až do samotného vyhodnocení v září 2008. V tomto vyhodnocení došla Evropská komise k závěrům, že je nutno zdokonalit směrnici v tom smyslu, aby se předešlo jejímu obcházení ze strany daňových subjektů a tím došlo ke snížení počtu případů vyhýbání se daňovým povinnostem v situacích, kdy subjekt pobírá úroky z úspor v jiném státě, než je daňovým rezidentem. Jedním z cílů legislativního návrhu jak zamezit obcházení směrnice je rozšíření definice příjmů úrokového charakteru s ohledem na vývoj spořicíh produktů v posledních letech. Záměr Evropské komise je takový, aby směrnice pokrývala všechny produkty, které jsou ekvivalentní k dluhovým pohledávkám včetně některých produktů životního pojištění. V praxi dochází k případům, že ačkoliv se jedná o nástroje produkující příjmy ekvivalentní příjmům úrokového charakteru, do působnosti směrnice nespádají. Evropská komise dospěla k závěru, že je třeba působnost směrnice rozšířit o informace týkající se výplat úrokových plateb plynoucích fyzickým osobám prostřednictvím právních uspořádání nebo struktur nejen v rámci Evropské unie, ale i daňových jurisdikcí mimo ni. K dosažení tohoto cíle je záměrem Evropské komise využít také stávající legislativy k zamezení „praní špinavých peněz“. V rámci naznačených snah Evropské komise dojde také v novele směrnice o jasnější vymezení osob, na něž se ustanovení směrnice vztahují, platební zprostředkovatelé a skuteční vlastníci příjmů úrokového charakteru. Související problematikou bude projednávání rozšíření teritoriální působnosti legislativní úpravy obsažené ve stávající směrnici na další třetí země jako je Hong Kong, Singapur a Macao, a tím zajištění, že se tyto země budou podílet na výměně informací o úsporách, které mají občané Evropské unie v jejich bankách³⁴.

³⁴ Ministerstvo financí ČR, [online] c2008 [cit. 2009-03-10]. Dostupné na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ref_verej_financ_dan_ref_40815.html?year=PRESENT>

1.5.2 Daň z příjmů právnických osob

Současná situace, kdy se korporace členských zemí setkávají v jednotné ekonomické zóně s dvaceti sedmi odlišnými systémy korporativního zdaňování, způsobuje nejen pokles ekonomické efektivity, ale generuje i dodatečné náklady a zejména přispívá k nedostatku transparentnosti. Jednotný trh, ekonomická a měnová unie představují hlavní faktory, které ovlivnily korporace podnikající na jednotném trhu natolik, že dnes již nepovažují za domácí trh národní, nýbrž evropský trh. Tento jednotný evropský trh zatím nekorresponduje s daňovou oblastí přímého zdanění.

Investice stejného druhu, směřující do odlišných států, by neměly čelit rozdílným efektivním sazbám daně. V oblasti zdaňování korporací daňové zatížení patří k velmi významným faktorům ovlivňující rozhodování o umístování investic. Dalšími determinanty investičního chování jsou ekonomická infrastruktura, kvalifikovaná pracovní síla, transportní náklady, geografická dostupnost trhů. V prostředí ekonomické a měnové integrace, kde je kapitál plně mobilní, jsou investice na rozdíly v korporativním zdaňování vysoce citlivé.

Jako řešení Evropská komise navrhla čtyři modely systémů korporativního zdanění:

- jednotný povinný harmonizovaný základ daně,
- režim zdanění v domovském státě pro malé a střední podniky,
- jednotný konsolidovaný základ daně (CCCTB),
- zdanění příjmů Evropské společnosti.

Tyto modely jsou navrženy tak, že členským státům je ponechána volnost v uvalování daňové sazby, harmonizován je základ daně. V současnosti Komise pracuje především na zavedení CCCTB, který má být implementován do českého daňového systému do roku 2010³⁵.

³⁵ Tímto modelem by měly být ovlivněny především nadnárodní společnosti, evropské společnosti (Societa Europaea)

1.5.2.1 Zdanění v domácí zemi (Home state taxation)

Projekt zdaňování v domácí zemi³⁶ je považován za cílené opatření, které by v relativně krátké době mohlo pomoci odstranit překážky, se kterými se setkávají malé a střední podniky představující klíčový faktor ekonomického růstu v Evropských společenstvích.

Malé a střední podniky plně neužívají příležitostí, které jim poskytuje vnitřní trh, a to z větší části nedostatku informací o obchodních příležitostech a navzdory dlouhodobému úsilí Komise a členských států o usnadnění a zlepšení přeshraničních činností v rámci EU. Malé a střední podniky mají omezené prostředky pro účast v procesu normalizace nebo pro využití práv duševního vlastnictví a mají potíže s dodržováním složitých a různorodých daňových systémů. Malé a střední podniky je třeba vybízet k podnikání na mezinárodní úrovni, neboť to často vede ke zlepšení konkurenceschopnosti a přispívá k jejich růstu a produktivitě. Překážky pro malé a střední podniky představují jednak vysoké vyvolané náklady³⁷ zdanění, za účelem snížení vysokých nákladů na dodržování daňových předpisů, které často vznikají při zřizování pobočky nebo dceřiné společnosti v jiném členské státě a problémy s přeshraničními zápočty ztrát. Při implementaci systému zdaňování v domácí zemi by společnosti, podnikající ve více členských státech, stanovovaly svůj zdanitelný zisk podle pravidel platných v jejich domácí zemi tak, že zdanitelný zisk organizačních složek podnikajících v jiných členských státech, by se stanovoval na základě pravidel, která platí v domácí zemi. Tento model by pro společnosti znamenal výrazné zjednodušení, neboť by podléhaly pouze jednomu daňovému systému..

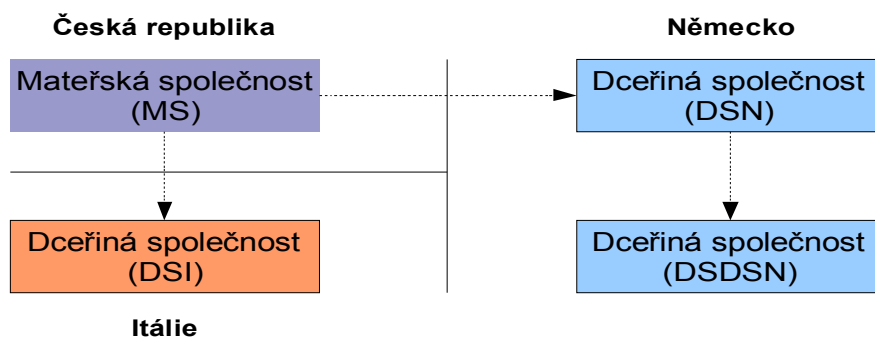
Pilotním cílem varianty zdanění v domácí zemi je odstranění bariér bránící malým a středním podnikům především při přeshraniční expanzi, v plném využívání výhod vnitřního trhu.

Následující schéma znázorňuje základní účinnost a techniky zdaňování.

³⁶ European Commission, European Parliament and the economic and social committee, COM (2005)702 final. Dostupné informace na WWW:

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm>

³⁷ European Commission, Taxation paper European Tax Survey, workig paper no. 2/2004, Luxembourg: Office for Official Publication of the European Communities, 2004, 157, [online] c.2004 [2009-03-15]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf>



MS - mateřská společnost
 DSI - dceřiná společnost v Itálii
 DSN – dceřiná společnost v Německu
 DSDSN – dceřiná společnost dceřiné společnosti v Německu

Schéma 1.5-1: Model pro aplikaci systému zdanění v domácí zemi

Pramen: NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd., ASPI, 2008, s. 63

Na základě tohoto systému by mohly všechny uvedené společnosti vytvořit **skupinu pro zdanění v domácí zemi**. Mateřská společnost si stanoví zdanitelný příjem MS, DSI, DSN a DSDSN podle pravidel platných v České republice (domácí zemi). Takto stanovený základ daně se rozdělí podle velikosti dosaženého zisku, nebo dalších alternativních kritérií jako jsou velikost vyplacených mezd, počet zaměstnanců, v jednotlivých daňových jurisdikcích mezi Českou republiku, Itálii a Německo. Mateřská společnost podá daňové přiznání za celou skupinu v České republice a zde zaplatí daň z části skupinového základu daně, který na ni připadá podle velikosti obratu. DSI si sama vypočítá individuální daňovou povinnost, nepodává daňové přiznání, a zaplatí ji v Itálii. DSN a DSDSN by si také samy vypočítají daňovou povinnost, nepodávají daňová přiznání, a zaplatí ji v Německu.

Definice zúčastněných společností

Podnikem se rozumí subjekt vykazující ekonomickou činnost, bez ohledu na jeho právní formu. K těmto subjektům patří zejména osoby samostatně výdělečně činné a rodinné podniky vykonávající řemeslné či jiné činnosti a veřejné obchodní společnosti nebo sdružení, u kterých je ekonomická činnost hlavním předmětem podnikání.

Kategorie mikropodniků, malých a středních podniků (MSP) je složena z podniků, které zaměstnávají méně než 250 osob a které vykazují roční obrat do 50 milionů EUR, případně celkovou roční bilanční sumu, nepřesahující 43 milionů EUR.

V rámci kategorie MSP jsou **malými podniky** definovány jako podniky, které zaměstnávají méně než 50 osob a jejich roční obrat, případně celková roční bilanční suma, nepřevyšuje 10 milionů EUR. V rámci kategorie MSP jsou **mikropodniky** definovány jako podniky, které zaměstnávají méně než 10 osob a jejichž roční obrat, případně celková roční bilanční suma, nepřevyšuje 2 miliony EUR.³⁸

1.5.2.2 Společný konsolidovaný korporátní základ daně (CCCTB)

Poměrně dlouhou dobu připravuje Evropská komise návrh směrnice o společném harmonizovaném základu daně korporací (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB³⁹). Základní myšlenkou konceptu jednotného konsolidovaného daňového základu CCCB je výpočet zisku (ztráty) korporátní skupiny, která disponuje pobočkami nebo stálými provozovny ve více než jednom členském státě na základě standardizovaných pravidel. Jak uvádí Nerudová⁴⁰, klíčovou roli při tvorbě pravidel konstrukce CCCTB hraje institucionální vztah mezi pravidly účetního výkaznictví a daňovými pravidly. Ve světovém měřítku se lze setkat s dvěma extrémními typy institucionálního vztahu mezi pravidly účetního výkaznictví a daňovými pravidly.

Některé evropské země jsou charakteristické úzkou vazbou účetnictví na daňový systém. V těchto případech je účetní výkaznictví podřízeno daňovým účelům. Zatímco ve Velké Británii, Irsku, Nizozemí, Španělsku a Dánsku se daně počítají relativně samostatně a účetní výkaznictví není prvotně podřízeno daním. Přesto i v těchto zemích se pro některé firmy jeví velmi pohodlné používat daňová pravidla pro účely účetního výkaznictví⁴¹. Od 1. ledna 2005 ukládá Nařízení Rady č. 1606/2002 povinnost pro společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry v Evropské unii sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS, což by mohlo být považováno za první krok na cestě k sjednocení pravidel pro konstrukce CCCTB. Většina účetních systémů, jež jsou aplikovány v členských zemích, není v souladu IAS/IFRS, s výjimkou Slovinska, proto zřejmě nebude možné zvolit IAS/IFRS za výchozí pravidla pro konstrukci CCCTB. Většina společností se bude nacházet v situaci, kdy budou

³⁸ European Commission, MEMO 06/04 z doporučení Komise 2003/361/ES ze dne 6. května 2003 o definici malých a středních podniků, z nařízení Komise ES č. 364/2004 [online] c2004 [cit. 2008-12-21]. Dostupné na WWW:< <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/06/4&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>

³⁹ Dostupné informace na WWW:
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm#practical>

⁴⁰ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd., ASPÍ, 2008, s. 67

⁴¹ ŽÁROK VÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*, 1. vyd., Oeconomica, 2006, s. 9

používat národní účetní pravidla a budou muset provádět mimoúčetní operace, aby transformovaly hospodářský výsledek na CCCTB. Proto návrh směrnice obsahuje definice základu daně, nikoliv metodologii pro transformaci. V situaci, kdy společnosti mohou používat 27 odlišných systémů národních účetních pravidel, je technicky nereálné vypracovat jednotná pravidla pro transformaci. Na základě implementace směrnice o CCCTB, která bude obsahovat definici CCCTB, si každý členský stát bude muset vypracovat vlastní transformační pravidla, která převedou účetní hospodářský výsledek zjištěný na základě národních účetních pravidel na CCCTB.

1.5.2.2.1 Základní pravidla

Návrh směrnice by měl obsahovat přílohu, v níž budou taxativně vyjmenovány společnosti, na které se směrnice bude vztahovat. Společnosti, které jsou rezidenty v EU, si budou moci CCCTB zvolit automaticky. Společnosti, které nejsou rezidenty v EU, si CCCTB budou moci zvolit pouze prostřednictvím stálé provozovny (SP).

V případě, že se společnost stane součástí konsolidované skupiny, bude si CCCTB moci zvolit až od následujícího zdaňovacího období. Zvolený systém bude muset povinně používat po dobu pěti let a poté jí bude automaticky prodloužen o další 3 roky, pokud si nezvolí jinak. Společnosti v rámci skupiny, které jsou spojeny více jak 50 % účastí, si musejí buď všechny zvolit CCCTB, nebo zůstat mimo tento systém. V případě převzetí společnosti nebo skupiny, která aplikuje CCCTB jinou společností, která si CCCTB nezvolila, bude původní společnost aplikovat CCCTB až do doby, dokud si nebude nově vzniklá skupina volit systém. Společnosti rezidentní v EU budou v tomto systému zdaňovat své celosvětové příjmy, společnosti nerezidentní pak pouze zisk přiřazený SP dle modelové smlouvy OECD. Jakékoliv platby mezi členy skupiny nebudou ve státě zdroje podléhat srážkové dani či jinému zdanění. Srážkové daně a ostatní daně v zemi zdroje na platby mezi společnostmi podléhajícími CCCTB a společnostmi nepodléhajícími CCCTB (bez ohledu na jejich rezidentství) by i nadále podléhaly národním systémům a smlouvám o zamezení dvojího zdanění.

1.5.2.2.2 Definice společností

Návrh budoucí směrnice by měl rozlišovat společnosti dle výše vlastnictví hlasovacích práv na:

- účast více jak 20 % spojené osoby,
- účast 50 % - 75 % členové skupiny, kteří si mohou zvolit CCCTB ale ne pro účely konsolidace,
- účast větší jak 75 % členové konsolidované skupiny.

Při vytváření pravidel CCCTB je nezbytné, aby byly uvažovány všechny varianty, které by mohly nastat. Z toho důvodu se pracovní skupina rozhodla, že v návrhu bude uvažovat následující druhy společností:

- společnost, která je rezidentem v členském státě EU,
- společnost, která je rezidentní v EU se SP v EU,
- SP společnosti, která je v EU nerezidentem,
- skupina společností – společnosti jsou spojené osoby,
- skupina společností – společnosti jsou spojené osoby, které nejsou konsolidovány,
- skupina společností – společnosti jsou konsolidovány.

1.5.2.2.3 Definice základu daně

Základ daně společnosti, která podléhá CCCTB, ale nepodléhá konsolidaci, je definován následovně⁴²:

$$ZD = (PD - PV) - DV$$

PD - příjmy podléhající dani

PV - příjmy vyjmuté ze zdanění

DV - daňově uznatelné výdaje

Pozn.: vše uvedeno bez DPH

Zdanitelným obdobím by mělo být 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců a mělo by být shodné s účetním obdobím. Příjem bude definován velmi široce, měl by zahrnovat příjmy jakékoliv povahy (peněžní i nepeněžní), a to nejenom příjmy z podnikání, ale také příjmy plynoucí z nakládání s majetkem a právy, úroky, dividendy a jiné formy rozdělování zisku, licenčních poplatky, dary, kompenzace a mimořádná plnění. **Ze zdanění jsou vyjmuty následující druhy příjmů:**

⁴² NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd, Praha: ASPI, 2008, s. 68

- dotace na pořízení, vytvoření nebo zhodnocení odpisovaného majetku určeného k podnikání,
- zisky z nakládání se souborem majetku,
- určité typy dividend a kapitálových zisků SP (osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů na společnostech – participation exemption).

Daňové výdaje budou zahrnovat veškeré výdaje společnosti vzniklé v souvislosti s podnikáním, udržením a zajištěním příjmů, včetně nákladů na vývoj a výzkum a nákladů na získání finančních prostředků určených pro podnikání. Návrh směrnice by měl obsahovat **výčet výdajů, které nebudou považovány za daňové**. Jedná se o následující druhy výdajů:

- rozdělení zisku, splátky úvěrů a půjček a jakékoliv platby a náklady vzniklé v souvislosti s prospěchem akcionářů,
- výdaje spojené s aktivy, jež neslouží k podnikání,
- 50 % výdajů na reprezentaci,
- rozdělování zadržovaných zisků, které tvoří část vlastního kapitálu,
- daň z příjmů,
- úplatky,
- pokuty a penále placené orgánům státní správy v souvislosti s porušením legislativy,
- dary (s výjimkou darů ve prospěch charitativních organizací),
- náklady související s pořízením a technickým zhodnocením dlouhodobého majetku (s výjimkou nákladů na výzkum a vývoj),
- náklady na řízení v rozsahu, v němž jsou spojeny se společností při výplatě dividend a s příjmem SP a kapitálovými zisky, jež jsou vyjmuty ze zdanění.

Náklady a výnosy se budou vykazovat na aktuálním principu, ve věcné a časové souvislosti, což odráží běžnou účetní praxi a odpovídá Koncepčnímu rámci IFRS, na jeho základě se náklady a výnosy zachycují ve věcné a časové souvislosti.

1.5.2.2.4 Definice dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek je definován jako hmotný a nehmotný, finanční aktiva a vlastnická práva, užívaná k zajištění a udržení příjmů po dobu delší jak 12 měsíců. Pokud náklady na pořízení, výrobu či technické zhodnocení aktiv nepřesáhnou 1000

EUR, nebude majetek považován za dlouhodobý a bude moci být zahrnut do daňových nákladů přímo. Náklady na pořízení, výrobu nebo technické zhodnocení by měly být u každého aktiva sledovány samostatně.

Aktiva jako pozemky, umělecké předměty, starožitnosti, šperky, finanční aktiva, jejichž hodnota se užíváním nesnižuje, se nebudou odpisovat, pokud poplatník neprokáže trvalé snižování jejich hodnoty.

Zásoby nejsou považovány za fixní aktiva, a proto se nebudou odpisovat. Zásoby jsou považovány za oběžná aktiva, jež jsou držena za účelem prodeje, nebo ve výrobním procesu v podobě materiálu nebo v procesu poskytování služeb.

1.5.2.2.5 Oceňování

Výnosy a náklady by měly být oceňovány s ohledem na cenu zboží nebo služby při uskutečnění transakce (v případě nepeněžních transakcí), a dále s ohledem na tržní cenu (v případě nepeněžních transakcí) a pravidlo tržního odstupu (v případě transakcí mezi spojenými osobami). V případě poplatníků, již vytvoří nepeněžní dar vlastní činností, bude postupováno tak, jako by k přenechání došlo za tržní cenu. Náklady na vytvoření daru jsou plně daňově uznatelné. V případě darů charitám dojde k výjimce a nebudou posuzovány, jako kdyby došlo k přenechání za plnou tržní cenu, a náklady na vytvoření budou také plně daňově uznatelné. Poplatník, který dar obdrží, zahrne tento do zdanitelných příjmů a ocení ho v tržní ceně. Pokud by dar splňoval požadavky kladené na odpisovaná aktiva, neměl by být vykázán jako aktivum a neměl by být odpisován.

Základ daně, výnosy a náklady se budou zachycovat v eurech nebo se na eura budou převádět poslední den zdaňovacího období, a to prostřednictvím průměrného kurzu, jež vyhláší centrální banka příslušného členského státu. Případné kurzové zisky a ztráty vzniklé při převodu na eura se budou zahrnovat do základu daně, a to v tom zdanitelném období, v němž vznikly.

Při oceňování zásob by měl být dodržen důležitý **princip konzistentnosti**. Zásoby by měly být oceňovány k poslednímu dni zdaňovacího období, a to v nižší z hodnot nákladů nebo čisté realizované hodnoty. Zásoby, které nejsou běžně obchodovatelné, se budou oceňovat specifickými náklady na jejich pořízení. V případě ostatních zásob bude možno použít metodu FIFO nebo metodu váženého aritmetického průměru.

Ocenění zásob by mělo zahrnovat veškeré náklady spojené s pořízením, přeměnou a ostatní přímé náklady, jež vzniknou v průběhu manipulace se zásobami.

1.5.2.2.6 Odpisování dlouhodobého majetku

Návrh směrnice obsahuje dva způsoby odpisování. Pro dlouhodobá aktiva, jako např. budovy, stanovuje tzv. **odpisy individuální**, zatímco u krátkodobých a střednědobých aktiv je navrhováno pro účely **odpisování sdružování do skupin**. Základem pro odpisování by měly být pořizovací náklady, náklady na vytvoření nebo technické zhodnocení. Dále přímo spojené pomocné náklady jako např. právní poplatky, přepravné a instalační poplatky.

Daňová zůstatková cena aktiva je definována jako základ pro odpisování snížený o akumulované odpisy k určitému datu. Základ pro odpisování musí být snížen o jakékoliv dotace přímo spojené s pořízením majetku, nebo vytvořením nebo technických zhodnocením.

Odpisovat bude moci **ekonomický vlastník majetku** (nikoliv právní vlastník). Ekonomický vlastník majetku je definován jako osoba, jež nese podstatná práva a rizika spojená s aktivem, bez ohledu na to, zda je osoba právním vlastníkem. Poplatník, který má právo vlastnit, užívat majetek či disponovat s ním a nese riziko jeho ztráty nebo zničení, bude považován za ekonomického vlastníka. Majetek může být odpisován pouze jednou osobou. Pokud není možné identifikovat ekonomického vlastníka, pak je dovoleno odpisovat majetek právnímu vlastníkovi.

Celkové odpisy majetku nesmí přesáhnout 100 % pořizovací ceny majetku. Technické zhodnocení majetku je definováno jako dodatečné náklady vynaložené na majetek, jež zvyšují kapacitu a funkčnost majetku. V případě, že dodatečné náklady vynaložené na majetek přesáhnou 10 % původního základu pro odpisování, jsou vždy považovány za technické zhodnocení.

V rámci systému odpisování dlouhodobých aktiv (rovnoměrné odpisy se stanovenou specifickou sazbou) budou k technickému zhodnocení možné dva přístupy:

- technické zhodnocení je odpisováno vyšší sazbou po zbývající dobu odpisování předmětného aktiva,
- technické zhodnocení je odpisováno znovu od začátku, tzn., že je s ním nakládáno jako s novým aktivem.

V případě, že technické zhodnocení vznikne na souboru majetku, mělo by být přidáno k souboru a odpisováno dohromady relevantní daňovou sazbou od začátku. Následující tabulka uvádí příklad individuálně odpisovaného dlouhodobého aktiva s celkovou dobou odpisování 25 let.

Tabulka 1.5-2: Příklad na individuálně odpisované dlouhodobé aktivum

Řádkové operace	Aktivum	Technické zhodnocení, odpisová sazba 4 %, odpisuje se znovu od začátku	Technické zhodnocení, odpisováno zvýšenou sazbou po zbývajících dobu
Pořizovací cena	100 EUR		
Odpisy v letech 1 – 10, sazba 4 %	- 40 EUR		
DZC	60 EUR		
Tech. zhodnocení v 11. roce		50 EUR	50 EUR
Odpis v 11. roce	- 4 EUR	- 2 EUR	
Zvýšená sazba po zbývajících dobu 6, 67 %			- 3,3 EUR
DZC	56 EUR	48 EUR	47,6 EUR

25 let – 10 let, tj $100/15 = 6,67\%$

DZC – daňová zůstatková cena

Pramen: European Commission, working paper - CCCTB/WP/057.⁴³,2007, s. 16, vlastní zpracování

⁴³ European Commission, working paper – CCCTB/WP/057, c2007 [2009-2-18]. Dostupné na WWW : <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf>

Níže uvedená tabulka naznačuje způsob odpisování souboru aktiv metodou snižujícího se základu s stabilní sazbou 20 %.

Tabulka 1.5-3: Způsob odpisování souboru aktiv metodou snižujícího se základu

Řádkové operace	Aktivum	Technické zhodnocení, odpisová sazba 20 %, odpisuje se znovu od začátku	Technické zhodnocení, odpisováno zvýšenou sazbou po zbývající dobu
Pořizovací cena	100 EUR	↓	Nelze aplikovat
Odpis v 1. roce sazba 20 %	- 20 EUR		
DZC	80 EUR		
Odpis v 2. roce sazba 20 %	- 16 EUR		
DZC	64 EUR		
Odpis v 3. roce	- 12,8 EUR		
DZC	51,2 EUR		
Technické zhodnocení ve 4. roce		50 EUR	
DZC	101,2 EUR	←	
Odpisy v 4. roce sazba 20 %	- 20,24 EUR		
DZC	80,96 EUR		

DZC – dílčí zůstatková cena

Pramen: European Commission, working paper - CCCTB/WP/057⁴⁴, 2007, s. 17, vlastní zpracování

V případě aktiv odpisovaných na individuální bázi se náklady na pořízení, výrobu či technické zhodnocení aktiv odpisují individuálně rovnoměrně ve výši:

- 2,5 % za zdaňovací období v případě budov (40 let),
- 4 % za zdaňovací období v případě dlouhodobých hmotných aktiv (25 let).

44 European Commission, working paper – CCCTB/WP/057, c2007 [2009-2-18]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf>

Dlouhodobé hmotné aktivum, pro účely individuálního odpisování, je definováno jako hmotné aktivum, jehož doba životnosti činí 25 let a více, nebo jeho náklady na pořízení, výrobu či technické zhodnocení činí více jak 5 mil. EUR. Určité druhy hmotných aktiv budou bez ohledu na splnění výše uvedených limitů automaticky považovány za dlouhodobá hmotná aktiva. Jedná se např. o letadla, lodě či vznášedla.

Náklady na pořízení dlouhodobých nehmotných aktiv se budou odpisovat individuálně rovnoměrně po dobu, po které aktivum požívá právní ochranu, nebo po dobu, po kterou jsou garantována práva. Pokud tuto dobu nelze určit, bude aktivum odpisováno 15 let.

Plný roční odpis bude možno použít v roce pořízení aktiva. V roce, ve kterém je aktivum prodáno, nepůjde uplatnit odpis ani v poloviční výši (zejména s ohledem na udržení co nejjednodušších pravidel, Evropská Komise nechce umožnit krátit odpisy s ohledem na dobu, po kterou bylo aktivum v majetku pře jeho prodejem). V případě prodeje individuálně odpisovaného aktiva během zdaňovacího období představuje daňová zůstatková cena výdaj odečitatelný od základu daně v příslušném zdaňovacím období. Aktivum se začíná odpisovat v roce pořízení či zařazení do užívání, a to tím datem, které nastane později.

Navrženou metodou odpisování v případě aktiv odpisovaných na bázi souboru je tzv. **metoda snižujícího se základu se stabilní roční sazbou 20 %**. Aktiva se budou odpisovat dohromady v souboru roční sazbou 20 % ze základu pro odpisování. Základ pro odpisování je definován následovně⁴⁵:

$$ZO = DZC_t + NP + NV + TCHZ - ZPA - K$$

Základ pro odpisování (ZO) je roven daňové zůstatkové ceně souboru majetku na začátku zdaňovacího období (DZC_t) plus nákladům na pořízení (NP), výrobu (NV) nebo technické zhodnocení majetku (TCHZ), zařazeno do souboru v průměru roku, mínus zisky z prodeje aktiv (ZPA) a jakékoliv kompenzace (K) obdržené v souvislosti se ztrátou či zničením majetku v průběhu roku. Plný roční odpis je možno použít v roce pořízení aktiva. V roce, ve kterém je aktivum prodáno, nelze uplatnit odpis ani v poloviční výši. V případě, že by základ pro odpisování byl menší jak nula, je nutno k základu přičíst takovou částku, aby činil nulu. Tuto částku je potom také nutno přičíst

⁴⁵ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd, Praha: ASPI, 2008, s. 68

k základu daně. Aktivum se začíná odpisovat v roce pořízení či zařazení do užívání, a to tím datem, které nastane později.

V případě, že dojde k permanentnímu poklesu hodnoty aktiva, jež se neodpisuje, částka poklesu se odečte, jako by byla odpisem, tedy na vrub nákladů. V případě, že je takové aktivum prodáno, zdaňuje se stejným způsobem, jako by se jednalo o aktivum individuálně odpisované tzn., že zisky jsou zdaněny a náklady snížené o odpisy se odečítají od základu daně.

1.5.2.2.7 Kompenzace ztrát

Pracovní skupina pro CCCTB navrhla, že by ztráty mělo být možno přenášet dopředu bez jakéhokoliv omezení, přičemž zpětný přenos ztrát by měl být zakázán. Ztráty vykázané před vstupem do CCCTB systému by při konsolidaci neměly být brány v úvahu. V případě, že celkovým výsledkem skupiny bude ztráta, měla by být přenesena dopředu na úrovni skupiny a započítána oproti budoucím konsolidovaným ziskům, a to před rozdělením čistého zisku. Společnosti která bude opouštět skupinu, nebude moci být přidělen žádný podíl na ztrátě, neboť se skupinou by se mělo zacházet jako s jednou entitou. Proto by v případě prodeje společnosti měly všechny skryté ztráty přenášené dopředu na úrovni skupiny zůstat ve skupině. V případě, že zanikne skupina, nemůže s ní být již nadále zacházeno jako s jedinou entitou, a proto by v tomto případě skryté ztráty měly být přiřazeny členům konsolidované skupiny, a to v momentu jejího zániku.

V případě kompenzace ztrát v rámci společnosti Evropská komise vyzvala členské státy, aby přehodnotily svoje národní daňové systémy tak, aby podpořily svobodu usazování, jež je zakotvena v Římské smlouvě, a umožnily brát v úvahu ztrátu, která je vykázána stálou provozovnou v jiném členském státě.

Evropská komise také vyzvala členské státy, aby zavedly a dodržovaly koncept skupiny pro daňové účely, tedy aby umožnily kompenzovat ztrátu v rámci skupiny společností obdobným způsobem, jako by se jednalo o společnost jedinou. Zavedením pravidel pro přeshraniční kompenzace ztrát v rámci systému CCCTB je nutné ke zvýšení příhraničních aktivit společností působících na jednotném trhu.

1.5.2.2.8 Skupiny pro konsolidaci

Základním předpokladem systému je, že konsolidace bude povinná pro všechny společnosti, jež si zvolí CCCTB a budou mít kvalifikovanou dceřinou společnost

(hlasovací práva vlastněna mateřskou společností nejméně ze 75 %) nebo SP v jiném členském státě EU. Konsolidace by se měla vztahovat na celý základ daně všech členů skupiny, bez z ohledu na vlastnický podíl. V praxi by se měla konsolidace skupiny vztahovat na následující příklady:

- Dceřiné společnosti rezidentní v EU jsou vlastněny mateřskou společností, která je v EU nerezidentem

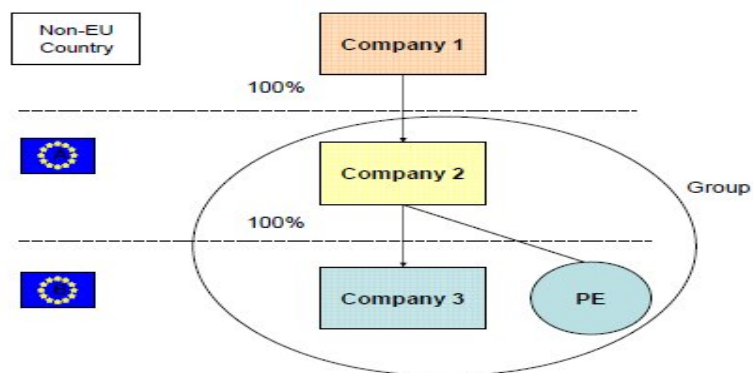


Schéma 1.5-2: Skupina pro konsolidaci – dceřiné společnosti rezidentní, mateřská nerezidentní

Pramen: European Commission, working paper - CCCTB/WP/057, 2007, s. 22

- Dceřiné společnosti rezidentní v EU jsou kontrolovány mateřskou společností, která je v EU nerezidentem, vlastní řetěz skupiny společností rezidentních v EU zahrnuje společnost, která je v EU nerezidentem (tzv. „sandwich situation“)

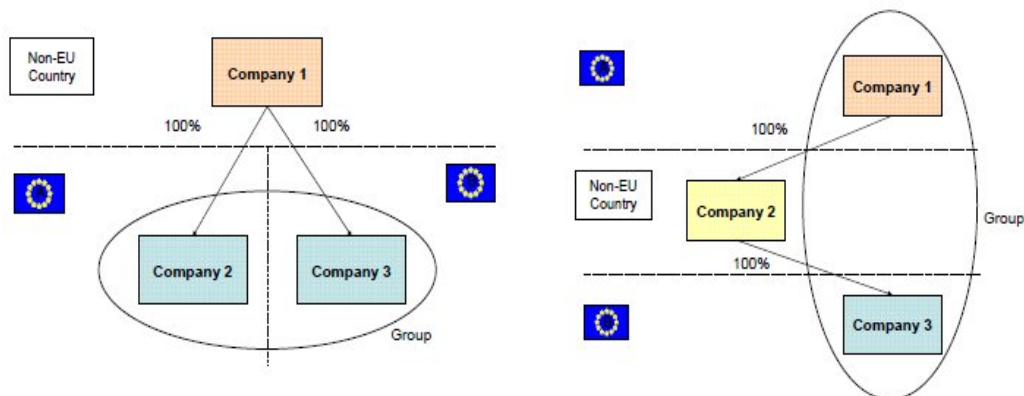


Schéma 1.5-3: Vlastní řetěz skupiny společností rezidentních a nerezident

Pramen: European Commission, working paper - CCCTB/WP/057⁴⁶, 2007, s. 23

⁴⁶ European Commission, working paper – CCCTB/WP/057, c2007 [2009-2-18]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf>

Stálé provozovny rezidentní v EU vlastněny společností, která je v EU nerezidentem, stálá provozovna a společnost rezidentní v EU vlastněny společností, která je v EU nerezidentem

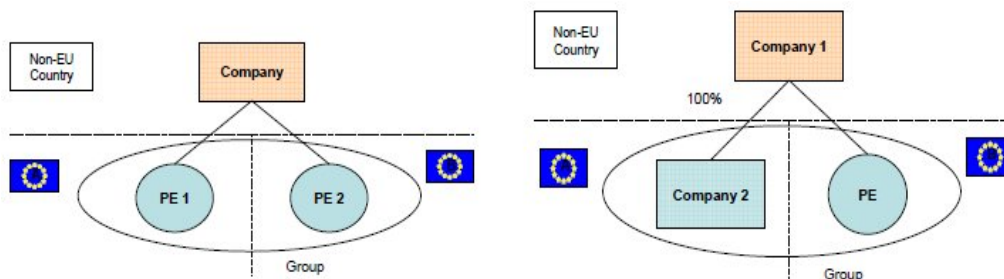


Schéma 1.5-4: Stálé provozovny rezidentní vlastněny nerezidentem

Pramen: European Commission, working paper - CCCTB/WP/057⁴⁷, 2007, s. 23

Kvalifikovaná dceřiná společnost je definována v návrhu jako společnost, jejíž hlasovací práva jsou vlastněna přímo či nepřímo nejméně ze 75 % mateřskou společností. Pro účely výpočtu velikosti nepřímého vlastnictví hlasovacích práv mateřské společnosti se každé procento vlastnictví bude násobit. V případě, že přímé vlastnictví bude činit více jak 75 %, bude počítáno jako 100 %. Tento způsob zaručuje, že všechny dceřiné společnosti, ve kterých přímo či nepřímo kontroluje mateřská společnost více jak 75 % hlasovacích práv, budou do konsolidace zahrnuty. V případě, že přímé vlastnictví činí méně jak 50 %, počítá se jako nula. Výše uvedené zajišťuje kontrolu skupiny všech společností v řetězu nepřímého vlastnictví hlasovacích práv ve výši 75 %.

Opatření, že 50 % a nižší účast se počítá jako nula, by měla zabránit následující situaci:

⁴⁷ European Commission, working paper – CCCTB/WP/057, c2007 [2009-2-18]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf>

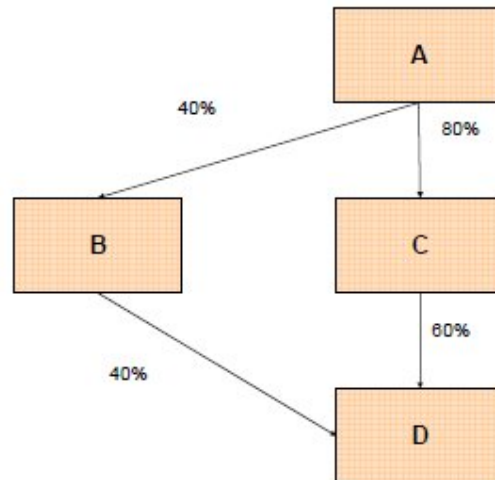


Schéma 1.5-5: Metoda stanovení kvalifikované dceřiné společnosti – hlasovací práva

Pramen: European Commission, working paper - CCCTB/WP/057⁴⁸, 2007, s. 23

Bez pravidla 50 % by společnost D patřila do skupiny, protože:

A vlastní skrz C společnost D $80 \% \times 60 \%$, počítá se jako $100 \% \times 60 \% = 60 \%$

k tomu A vlastní skrz B společnost D $40 \% \times 40 \% = 16 \%$

Celkový podíl společnosti A na hlasovacích právech společnosti D činí $76 \% (60 \% + 16 \%)$, což je více jak 75% , proto by se společnost D do skupiny zahrnila.

Společnost A má ve společnosti B pouze minoritní účast a nemůže ji kontrolovat (vlastní pouze 40%), navíc společnost B může být členem jiné CCCTB skupiny.

S aplikací pravidla 50 % společnost D do skupiny nepatří, jelikož:

A vlastní skrz C společnost D $80 \% \times 60 \%$, počítá se jako $100 \% \times 60 \% = 60 \%$

k tomu A vlastní skrz B společnost D $40 \% \times 40 \%$, počítá se jako $0 \% \times 40 \% = 0 \%$

Celkový podíl společnosti A na hlasovacích právech společnosti D činí $60 \% (60 \% + 0 \%)$, což je méně jak 75% , proto se společnost D do skupiny nezahrnuje.

Všichni členové CCCTB skupiny by povinně měli stejné zdaňovací období. V případě, že by se nějaká společnost stala členem CCCTB skupiny a měla odlišné zdaňovací období, bude muset své zdaňovací období změnit.

48 European Commission, working paper – CCCTB/WP/057, c2007 [2009-2-18]. Dostupné na WWW:<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf>

1.5.2.2.9 Změna hlasovacích práv

Je navrhováno, že poplatník bude považován za vlastněného ze 75 % a tudíž člena konsolidované skupiny v případě, že splní test 75 % na začátku a konci zdaňovacího období, přičemž v průběhu zdaňovacího období nesmí vlastnictví klesnout pod 50 %. Poplatník se stává členem skupiny, pokud výše uvedená pravidla nebude splňovat alespoň po dobu 6 měsíců (obdobně se vztahuje i na dceřiné společnosti poplatníka, pokud dosáhnou výše uvedeného prahu).

Návrh směrnice dále stanovuje, že poplatník opustí skupinu v den, kdy vlastnictví hlasovacích práv kdykoliv klesne pod 50 %, nebo klesne pod 75 %, v případě, že tomu tak je i na konci zdaňovacího období (obdobně se vztahuje i u poplatníkovy dceřiné společnosti).

1.5.2.2.10 Prodej aktiv a podílů

V případě, že společnost prodá aktiva, tento prodej bude zdaňován podle klasických pravidel. Pokud jsou vnitroskupinové převody aktiv uskutečňovány za daňovou zůstatkovou cenu, nemají žádný dopad do konsolidovaného základu daně. Situace, kdy společnost prodá cenné papíry v rámci skupiny a pak ji opustí, nebude podléhat zdanění v případě, že bude aplikováno pravidlo „participation exemption“⁴⁹. V této souvislosti vyvstává otázka, zda je nutné mít mechanismus k uvalování poplatku na nerealizované zisky z aktiv vystupující společnosti. Jedním extrémním řešením by bylo jít skrz podíly na aktiva a s transakcí nakládat jako s prodejem aktiv. Výše uvedené je v souladu s principem, že pro daňové účely je skupina jednotnou konsolidovanou entitou a disponování společností je v efektu disponování částí podnikání. Druhým extrémním řešením je aplikovat klasickou plnou výjimku ve všech případech, což by bylo jednodušší z hlediska zneužívání, neboť aktiva lze jednoduše převést do společnosti a prodat podíl. Jako řešení je proto navrhováno, že zisky realizované z disponování s podíly nebudou vyjmuty v rozsahu, v němž byla převedena aktiva do vystupující společnosti během řádného a předchozího zdaňovacího období, a jejich vlastnictví by mělo za následek zisk.

⁴⁹ Osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů na společnosti

1.5.2.2.11 Metody konsolidace

Společnosti skupiny, které patří do CCCTB skupiny, musí podle návrhu konsolidovat základy daně v případě, že vlastní nejméně 75 %. Výše uvedené s sebou nese neutralizaci transakcí v rámci skupiny tak, že pouze transakce mezi skupinou a třetími stranami a ostatními nekonsolidovanými skupinami společností mají daňový efekt. Existují dva základní přístupy. Vnitroskupinové výnosy a náklady, kromě těch, jež jsou spojeny s odepisovatelnými aktivy, mohou:

- být kompletně ignorovány,
- být zahrnuty každou skupinou společností a očištěny při konsolidaci.

Vnitropodnikové transakce zahrnující odepisovatelná aktiva nemohou být zcela ignorovány, neboť musejí být vykazovány v daňové zůstatkové ceně. Problém nastává také v případě zásob. Pokud konečný stav zásob zahrnuje zásoby nakoupené vnitropodnikově, potom bude část vnitropodnikového zisku v ocenění zásob, pokud všechny vnitropodnikové nákupy a prodeje nebyly vykázány v nákladech prodeji.

1.5.2.2.12 Zahraniční příjmy a osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů na společnostech

Zahraniční příjmy by v systému CCCTB měly být zahrnuty na principu celosvětových příjmů i v případě, že řada z nich bude vyjmuta ze zdanění. Pravidla pro zahrnování zahraničních příjmů by měla být stanovena takovým způsobem, aby nedocházelo ke konfliktů s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění. Konkrétně se bude jednat především o následující druhy zahraničních příjmů:

- příjmy ze SP,
- příjmy z většinových držeb akcií,
- příjmy z portfoliových držeb akcií,
- licence, patenty, úroky (pasivní příjmy podle OECD).

Je nutné rozlišovat situace, kdy plyne příjem ze třetí země, a situace, kdy příjem plyne z jiného členského státu EU. Co se týká **příjmů ze třetích zemí**, dividendy obdržené z většinových držeb akcií a SP by byly předmětem vyjmutí a bylo by možno aplikovat metodu zápočtu v případě, že sazba daně z příjmu korporací by ve státě zdroje byla příliš nízká. Portfoliové dividendy a ostatní pasivní příjmy by podléhaly metodu zápočtu zaplacené srážkové daně. V případě zdanění příjmu, který byl obdržen členem

konsolidované skupiny, by měl být rozdělen mezi členské státy podle alokačního klíče. Obdobně by mělo být naloženo i s daní zaplacenou v zahraničí.

U **příjmů z EU** v případě, že se jedná o příjem ze SP, by tento měl být vždy konsolidován ve skupině nebo jednotném základu daně. Dividendový příjem z většinových držeb akcií by byl konsolidován v případě, že by byly splněny požadavky na konsolidaci (držba nejméně 75 % hlasovacích práv. V ostatních případech by s tímto druhem příjmů bylo nakládáno jako s příjmem ze třetích zemí. S příjmy z portfoliových investic by se nakládalo stejně jako s příjmem ze třetích zemí, tak jako v případě ostatních pasivních příjmů v případě, že nesplňují práh pro konsolidaci. Výše nastíněné varianty zdaňování jsou shrnuty v následující tabulce:

Tabulka 1.5-4: Zahraniční příjmy a osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů - varianty

Rezident EU nebo SP v EU nerezidenta obdrží	Ze třetí země	Z EU – jiný členský stát
příjem od SP	vyjmut, přechod na zápočet, rozdělování příjmu (i daně zaplacené v zahraničí)	konsolidován
příjem z většinové držby akcií	vyjmut, přechod na zápočet, rozdělování příjmu (i daně zaplacené v zahraničí)	nad 75 % - konsolidován 10 % až 75 % - vyjmut
příjem z portfolia	zdanitelný, rozdělování příjmu i daně zaplacené v zahraničí	konsolidovaný příjem a zápočet (srážkové daně, pokud je aplikována) jsou sdíleny
licence, patenty, úroky	zdanitelný, rozdělování příjmu i daně zaplacené v zahraničí	konsolidovaný příjem a zápočet (srážkové daně, pokud je aplikována) jsou sdíleny

Pramen: European Commission, working paper - CCCTB/WP/057⁵⁰, 2007, s. 31

Cílem výše uvedené diferenciací jednotlivých druhů příjmů a metod zdanění je pomoci zabránit ekonomickému dvojímu zdanění většinových držeb akcií. Pro většinové podíly ve společnostech byla výše uvedená pravidla osvobození kapitálových zisků z prodeje podílů na společnostech modelovány na těch, již jsou obsažena ve Směrnici o mateřských a dceřiných společnostech⁵¹. V této oblasti ještě

50 European Commission, working paper – CCCTB/WP/057, c2008 [2009-2-18]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf>

⁵¹ Podrobněji viz subkapitola Evropská legislativa v oblasti daní z příjmů

nedošlo ke shodě, zda na základě směrnice preferovat zápočet daně nebo nezdanění. Pracovní skupina navrhuje, aby většinovým podílem by definován takový podíl, kdy poplatník vlastní ve společnosti nejméně 10 % kapitálu nebo hlasovacích práv a účast na společnosti drží nejméně po dobu 2 měsíců bez přerušení.

Pracovní skupina dále navrhuje vyjmout zisky z nakládání s výše uvedenými podíly ve společnostech za stejných podmínek, ve kterých by bylo vyžadováno případné pravidlo pro nakládání se souvisejícími náklady. Toto by se mělo vztahovat na zisky z EU a třetích zemí.

1.5.2.2.13 Mechanismus alokace CCCTB mezi jednotlivé členské státy

V současné době existuje několik typů mechanismů které jsou využívány v Kanadě nebo USA. Některé z nich si pracovní skupina pro CCCTB zvolila jako potenciální kandidáty na mechanismus rozdělování daně v rámci systému CCCTB. Zvolený vzorec může velmi výrazně ovlivnit podíl na konsolidovaném základu daně, a to v závislosti na zvolených faktorech. Základními kritérii, která by zvolená metoda měla respektovat, jsou spravedlnost, vynutitelnost, jednoduchost a nákladová efektivnost.

Vzorce založené na makro ukazatelích

CCCTB může být rozdělován na základě faktorů, jež se agregují na národní úrovni (např. HDP). Vzorce založené na makro ukazatelích umožňují dva způsoby rozdělení základu daně. Tento může být jednak rozdělen pouze mezi členské státy, ve kterých je skupina aktivní, nebo jej lze rozdělit mezi všechny členské státy, a to bez ohledu na aktivitu skupiny.

Alokace CCCTB na základě přidané hodnoty

Konsolidovaný základ daně lze alokovat mezi členské státy také na základě přidané hodnoty. V praxi existují dva možné způsoby výpočtu přidané hodnoty v podniku:

- odečítací metoda,
- sčítací metoda.

Odečítací metoda znamená, že v daném časovém období se od hodnoty výstupů odečítá hodnota vstupů (vstupy nezahrnují nákupy kapitálu nebo odpisy). Přidaná hodnota se vypočítá následovně:

přidaná hodnota = celková hodnota výstupů – celková hodnota vstupů

V rámci **sčítací metody** se sčítá hodnota všech zapojených výrobních faktorů. Rovnice pro výpočet přidané hodnoty sčítací metodou je následující:

přidaná hodnota = náhrada za práci + úroky + zisky

Při rozdělování zisku na základě přidané hodnoty je nutno vzít ještě v potaz také teritoriální rozměr, tzn. který stát bude považován za ten, v němž byla přidaná hodnota realizována. V tomto případě lze zvolit dva možné přístupy k přidané hodnotě. Prvním z nich je přidaná hodnota založená na zemi původu. Zde se považuje za místo, kde byla realizována přidaná hodnota, místo, kde se uskutečňuje výroba. Druhým možným přístupem je přidaná hodnota založená na zemi určení, tzn. stát, kde je zboží, služba spotřebována.

V rámci systému přidané hodnoty by se CCCTB rozděloval mezi jednotlivé státy na základě následující rovnice⁵²:

$$TB_i^{VA} = CTB \left(\frac{VA_i}{\sum_i^n VA_i} \right) \times 100$$

kde TB_i^{VA} ($i = 1, \dots, n$ představuje státy, ve kterých je skupina aktivní) reprezentuje základ daně skupiny, který se alokuje dle přidané hodnoty (VA). Na základě výše uvedené rovnice by se CCCTB rozděloval mezi jednotlivé členské státy podle podílu společnosti operující v jednom členském státě na celkové přidané hodnotě skupiny.

Alokace CCCTB na základě alokační formule

Rozdělovací formule jako tradiční nástroj k alokaci skupinového základu daně je již aplikována v USA a Kanadě. V rámci tohoto systému se základ daně skupiny rozděluje dle speciální rovnice, jejímž proměnnými jsou faktory, které generují zdanitelný zisk skupiny. Jako nejběžnější faktory se používají zisk, mzdy, majetek a prodeje. Pro účely

⁵² NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd, Praha: ASPI, 2008, s. 84

alokace na základě rozdělovací formule jsou výše uvedené faktory používány v nejrůznějších kombinacích a s různými váhami.

Volba alokačního mechanismu

Zvolený mechanismus sdílení základu daně bude zcela jistě muset být vystavěn na tradičních daňových principech, jako je princip spravedlnosti a efektivity. Tento mechanismus musí být uvažován v úzké souvislosti se systémem CCCTB, neboť je jeho nedílnou součástí. Pokud je cílem systému CCCTB snížit vyvolané náklady zdanění, nemělo by dojít k tomu, že nakonec budou zvýšeny znovu, a to alokačním mechanismem. Proto je třeba, aby Evropská Komise velmi pečlivě zvážila všechny výhody a nevýhody výše popsaných modelů alokace CCCTB. Při volbě alokačního mechanismu a celého systému CCCTB by se mělo dále vycházet z již aplikovaných modelů, které jsou USA a Kanadě s tím, že tento model bude dále modifikován vzhledem k reálným ekonomickým skutečnostem.

1.5.2.2.14 Příklad CCCTB

Tento příklad ilustruje jak daňový rezident čerpající příjmy jinak než přes stálou provozovnu, které mohou být podle existující smlouvy o zamezení dvojího zdanění (metody zápočtu), zdaněny ve třetí zemi. Měl by objasnit způsob jakým se pohlíží na dividendové výnosy přijaté ze zahraničí. Pro tento příklad je ukázán způsob úplného zápočtu, který se používá pro přepočet daňové povinnosti.

V příkladu vystupují tři společnost MS. Každá z těchto společností má podíl na CCCTB jednu třetinu.

Sazba daně z příjmu korporací	MS1	20 %
	MS2	15 %
	MS3	30 %

CCCTB:

Příjmy ve skupině celkem	300
Odpočitatelné výdaje	330
Dividendy ze zdrojů ve třetí zemi	100
Srážková daň na dividendy ve třetím státě	20
Licenční poplatky ze zdrojů v jiném třetím státě	50
Srážková daň na licenční poplatky ze zdrojů v třetím státě	5

Tabulka 1.5-5: Příklad na systém zdaňování CCCTB

		MS1	MS2	MS3
Podíl na CCCTB (1/3 x 120)		40	40	40
x daňová sazba		x 0,2	x 0,15	0,30
Daňová povinnost		8	6	12
Příjmy ze zdrojů v třetí zemi (hrubý příjem – výdaje)	Dividendy	$\frac{1}{3} * (100 - (0.02 * 100)) = 32.67$	$\frac{1}{3} * (100 - (0.02 * 100)) = 32.67$	$\frac{1}{3} * (100 - (0.02 * 100)) = 32.67$
	Licenční poplatek	$\frac{1}{3} * (50 - (0.02 * 50)) = 16.33$	$\frac{1}{3} * (50 - (0.02 * 50)) = 16.33$	$\frac{1}{3} * (50 - (0.02 * 50)) = 16.33$
Daně zaplacené v zahraniční (20)		$\frac{20}{3} = 6.67$	$\frac{20}{3} = 6.67$	$\frac{20}{3} = 6.67$
Národní daň v MS		$0.2 * 32.67 = 6.53$	$0.15 * 32.67 = 4.9$	$0.3 * 32.67 = 9.8$
Daň zaplacená v zahraničí (5)		$\frac{5}{3} = 1.67$	$\frac{5}{3} = 1.67$	$\frac{5}{3} = 1.67$
Národní daň v MS		$0.2 * 16.33 = 3.27$	$0.15 * 16.33 = 2.45$	$0.3 * 16.33 = 4.9$
Obrat celkem		$6.67 + 1.67 = 8.34$	$6.67 + 1.67 = 8.34$	$6.67 + 1.67 = 8.34$
Celkový přípustný odpočet daně		$6.53 + 1.67$ nejvýše 8	$6.53 + 1.67$ nejvýše 6	$6.67 + 1.67 = 8.34$
Splatná daň po odečtení		0	0	3.66
Nadměrný obrat (odpočet povolen, jestliže smlouva o metodě plném zápočtu)		0.34	2.34	0

Pramen: Pramen: European Commission, working paper - CCCTB/WP/057⁵³, 2007, s. 23

Tento příklad ukazuje, že daňový rezident obdržující příjmy ze zdrojů ve více jak jednom třetím státě a není mezi těmito státy uzavřena dohoda o zápočtu (smlouva o zamezení dvojího zdanění), měl by se celkový příjem počítat odděleně pro každý stát

53 European Commission, working paper – CCCTB/WP/057, c2007 [2009-2-18]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf>

a pro každý druh příjmů. I když má každý stát podíl přesně jednu třetinu na CCCBT, má nakonec odlišnou daňovou povinnost. (viz kapitola „participation exemption“)

1.5.2.3 Zdanění příjmů Evropské společnosti

Evropská akciová společnost, nebo též Evropská společnost (SE) je kapitálová obchodní společnost založená evropským právem v nadnárodní formě. Projekt evropské společnosti byl vytvářen řadu let s cílem sjednotit nebo alespoň sblížit právní úpravy akciových společností v jednotlivých členských státech Evropské unie. Celý proces vytváření společného evropského právního rámce pro vytvoření evropské společnosti je považován za dokončený od přijetí příslušného nařízení Rady č. 2157/2001/ES o stanovách evropské společnosti. Nařízení umožňuje členským státům upravit některé v něm výslovně uvedené otázky odchylně. Dalším důležitým právním předpisem je směrnice Rady č. 2001/86/ES, která doplňuje stanovy evropské společnosti týkající se účasti zaměstnanců. V České republice umožňuje vznik evropské společnosti Zákon č. 627/2004, o evropské společnosti.

SE je zakládána jako akciová společnost na základě komunitárního práva (nikoliv národního) a registruje se v jednotlivých členských státech podle sídla. Základní upsaný kapitál společnosti musí činit nejméně 120 tis. EUR. Akcie nemusí být kotovány na burze, ale musí být volně převoditelné.

1.5.2.3.1 Založení evropské společnosti

Nařízení Rady ES o evropské společnosti specifikuje nejen právní formu subjektů, které smějí evropskou společnost založit, obsahují také požadavek na nadnárodní prvek v procesu založení a taxativně určují možné způsoby založení SE na těchto pět možností:

- fúze dvou či více akciových nebo evropských společností,
- vytvoření holdingové evropské společnosti dvěma nebo více akciovými společnostmi,
- vytvoření dceřiné evropské společnosti založené podle práva některého z členských států,
- jako dceřinou společnost ji existující evropské společnosti.

Vznik SE fúzí

Ke vzniku SE může dojít fúzí dvou či více akciových společností, a to jak fúzí splynutím, tak i sloučením. Fúzí splynutím dochází k zániku dvou nebo více akciových společností, jmění zanikajících společností přechází na nově zakládanou nástupnickou evropskou společnost a akcionáři původních společností se stávají akcionáři nástupnické akciové společnosti. Sloučením dochází k zániku jedné nebo více akciových společností, jejichž jmění přechází na jinou, nástupnickou akciovou společnost, která společně s fúzí změní svou právní formu na evropskou společnost. Akcionáři zanikajících společností se pak stávají akcionáři nové evropské společnosti.

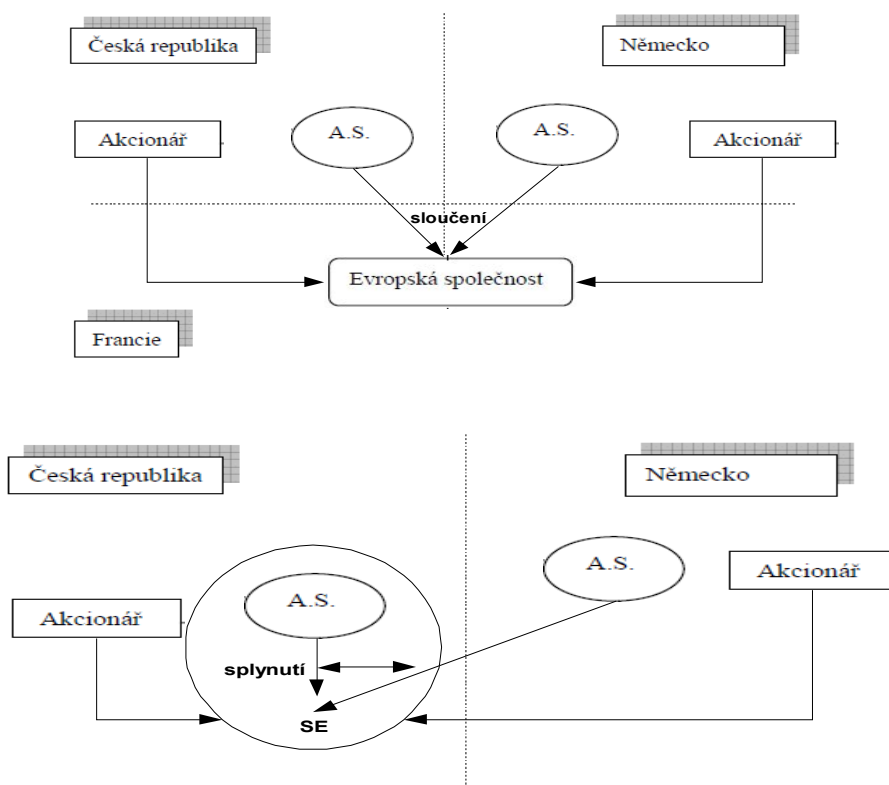


Schéma 1.5-6: Vznik evropské společnosti fúzí

Pramen: NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd., ASPI, 2008, s. 102

Založení evropské společnosti fúzí je tak dostupné pouze akciovým společností⁵⁴ založeným podle práva některého členského státu, které mají své zapsané sídlo i hlavní správu na území Společenství, pokud se nejméně dvě z nich řídí právem různých členských států. Založení evropské společnosti se pak uskutečňuje na základě projektu fúze za tímto účelem vypracovaným výkonnými orgány fúzujících akciových společností a schválených jejich valnými hromadami.

Založení holdingové evropské společnosti

Při založení holdingové evropské společnosti se již mohou zúčastnit kromě akciových společností i společnosti s ručením omezeným.⁵⁵ Podmínkou je, že nejméně dvě ze zúčastněných společností se řídí právem různých členských států nebo že nejméně dvě z nich mají přinejmenším po dobu dvou let dceřinou společností, která se řídí právem jiného členského státu, popř. organizační složku podniku, nacházející se v jiném členském státě. Touto formou založení dochází k založení nového právního subjektu ve formě evropské společnosti, do kterého společníci společností zúčastněných na založení holdingové akciové společnosti vkládají své podíly. Tito společníci pak své původní společnosti ovládají prostřednictvím holdingové evropské společnosti. Podkladem je projekt založení holdingové společnosti, zpracovaný výkonnými orgány zúčastněných společností a schválený jejich valnými hromadami. Založení holdingové společnosti je znázorněno na následujícím schématu:

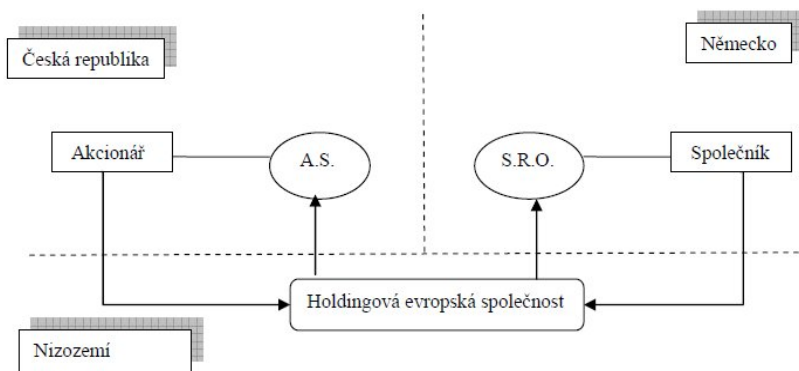


Schéma 1.5-7: Založení holdingové evropské společnosti

Pramen: NERUDOVI, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd., ASPI, 2008, s. 104

⁵⁴ Seznam uvedených států je uveden v příloze č. 1 k Nařízení č. 2157/2001

⁵⁵ Seznam uvedených států je uveden v příloze č. 2 k Nařízení č. 2157/2001

Založení dceřiné evropské společnosti

Nejširšímu okruhu subjektů je dostupná další forma založení evropské společnosti, kterou je založení dceřiné evropské společnosti. Na jejím založení se mohou totiž zúčastnit kterékoliv právnické osoby veřejného nebo soukromého práva, s výjimkou případů, kdy tyto osoby nebyly založeny za účelem výdělečné činnosti, za podmínky, že se nejméně dvě z nich řídí právem různých členských států, nebo že nejméně dvě z nich mají nejméně po dobu dvou let dceřinou společnost, která se řídí právním řádem jiného členského státu, případně organizační složku podniku nacházející se v jiném členském státě. Evropská společnost pak má povahu společného podniku zakládajících společností. Založení dceřiné evropské společnosti je znázorněno na následujícím schématu:

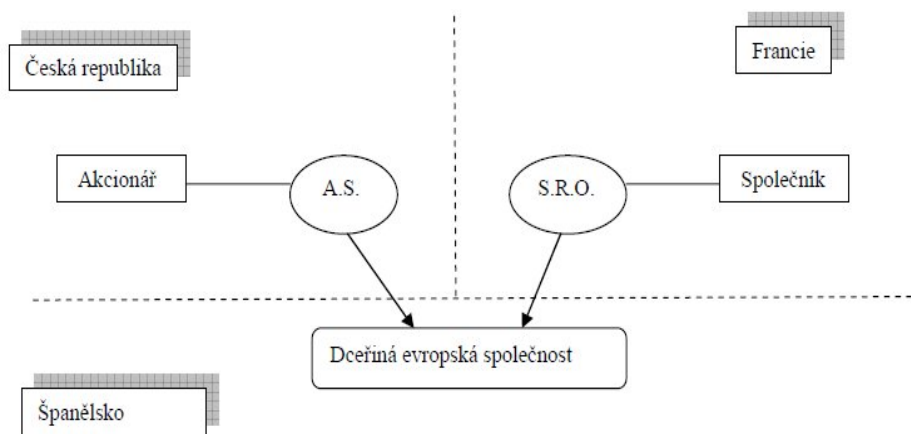


Schéma 1.5-8: Založení dceřiné evropské společnosti

Pramen: NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd., ASPI, 2008, s. 105

Založení SE změnou právní formy

Posledním způsobem založení evropské společnosti, jež připadá v úvahu opět jen u akciové společnosti, je změna právní formy akciové společnosti řídicí se výhradně právním řádem jednoho členského státu na evropskou společnost. Podmínkou je skutečnost, že tato akciová společnost má po dobu nejméně dvou let svou dceřinou společnost na území jiného členského státu, a dále skutečnost, že spolu se změnou právní formy nedojde ke změně sídla podle pravidel aplikovatelných na evropskou společnost. V případě vzniku evropské společnosti změnou právní formy dochází pouze ke změně vnitřních poměrů subjektu, nikoliv k zániku jednoho subjektu a vzniku

nového subjektu. Vznik SE změnou právní formy akciové společnosti je znázorněn na následujícím schématu:

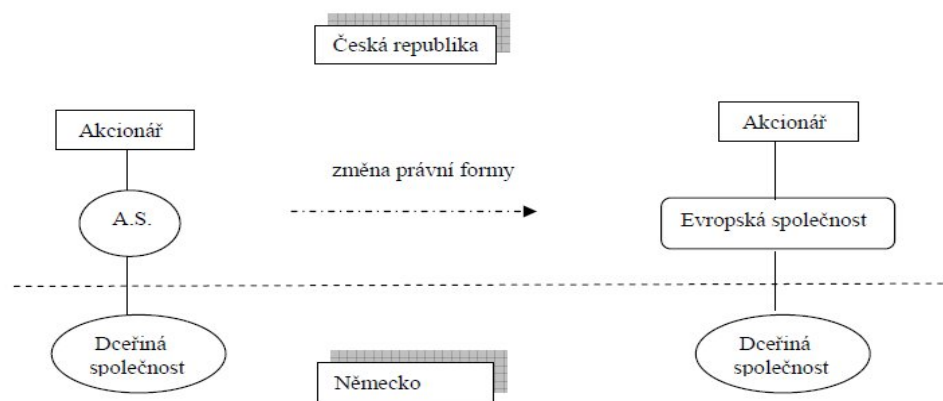


Schéma 1.5-9: Založení evropské společnosti změnou právní formy

Pramen: NERUDOVI, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd., ASPI, 2008, s. 63

Možnost výběru země sídla firmy, možnost zemi sídla v průběhu podnikání měnit a nejprestižnější právní forma podnikání, kterou lze v současné době v Evropě založit, jsou hlavní motivy podnikatelů k založení evropské společnosti.

Celkem je dnes v České republice založeno šedesát tři⁵⁶ evropských společností, místem vzniku už zdaleka není pouze Praha, ale už i Brno či Ostrava. Evropské společnosti se od ostatních forem podnikání liší způsobem založení, vymezením působnosti a způsobem řízení. Česká republika je evropskou zemí, kde je možné odkoupit ready-made SE založenou na klíč.

Prestiž této právní formy podnikání je jasně patrná na počtu založených evropských společností (SE). Do poloviny roku 2007 vzniklo v celé EU necelých 100 Societas Europaea. Zakladateli evropských akciových společností (SE) byly především velké nadnárodní společnosti.

1.5.2.3.2 Daňové aspekty evropské společnosti

Stejně tak, jako byly konkrétní právní charakteristiky ponechány plně v kompetenci jednotlivých členských států, také v daňové oblasti není zakotvena jednotná právní úprava a forma zdaňování je ponechána na jednotlivých členských státech.

⁵⁶ Dostupné na WWW: <http://www.businessworld.cz/bw.nsf/id/V_CR_je_uz_zalozeno_pres_60_evropskych_spolecnosti>

SE tedy podléhá národní dani z příjmu korporací ve státě, kde je rezidentem. V tomto státě má neomezenou daňovou povinnost (příjmy na území daného státu i zahraniční příjmy). Skutečnost, že ve většině členských zemí není v daňových systémech pojem SE dosud implementován, nepředstavuje velký problém, neboť většina ustanovení, která se v národních daňových systémech vztahují na společnosti obecně, se vztahuje i na SE, neboť ta je v celé EU jednotně definována jako akciová společnost.

Kromě placení daní ve státě rezidentství bude také SE podléhat národní dani ve státě, ve kterém podniká ve formě stálé provozovny. Dále také samozřejmě SE může podléhat srážkové dani ve státech, ze kterých jí plynou příjmy ve formě dividend, úroků nebo licenčních poplatků. V případě příjmů ze zahraničí se na SE budou také vztahovat smlouvy o zamezení dvojího zdanění stejně jako na společnost, která je založena na národním právu.

Skutečnost, že SE podléhá národnímu daňovému systému, nijak neřeší situaci, kdy se společnosti účastnící se přeshraničních aktivit na jednotném trhu setkávají s velkým počtem odlišných daňových systémů, které ovlivňují chování společností a způsobují vyvolané náklady zdanění. Současné diference v daňových sazbách může ovlivňovat rozhodování o umístění sídla SE. Pro SE je rozhodování o místě rezidentství na základě výšky daňového zatížení v jednotlivých zemích velmi atraktivní, zejména po rozšíření EU o deset nových zemí. Například Estonsko vůbec nezdaňuje nerozdělené zisky společností. Lze očekávat, že implementace SE jako právní formy společnosti ještě dále zvýší daňovou soutěž mezi jednotlivými členskými státy.⁵⁷

V oblasti přímého zdanění se na SE (viz kap.) vztahuje Směrnice č. 90/435/EEC o dceřiných a mateřských společnostech, Směrnice č. 90/434/EEC o fúzích, tak i Směrnice č. 2003/49/EC o jednotném zdaňování úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami.

1.5.2.3.3 Role evropské společnosti v harmonizačním procesu

Zavedení SE jako nové právní formy obchodní společnosti, lze považovat za základní předpoklad k tomu, aby úvahy o sjednocení daně z příjmů korporací v rámci Evropských společenství dostaly reálnější rysy. Aby se právní forma SE pro společnosti

⁵⁷ NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd., ASPI, 2008, s. 106

operující na jednotném trhu stala opravdu efektivní, musí pro společnosti mít přínos i v oblasti daňové.

Současná podoba úpravy SE postrádá prvek, který by výrazně zvýšil efektivnost podnikání formou SE, jednotnou úpravu v daňové oblasti. Rozhodnutí společnosti podnikat formou SE e tak v současnosti činěno zejména z důvodů právních, nikoliv však z důvodů daňových.

Vytvoření jednotné evropské právní formy podnikání vytváří předpoklad pro zavedení jednotného evropského systému daně z příjmů korporací. Pro evropské společnosti by mohlo být velmi efektivní zavedení CCCTB. Ponechání daňové sazby v kompetenci jednotlivých členských by mohlo výrazně přispět k efektivní daňové soutěži a také zvýšit efektivnost SE jako jednotné evropské formy podnikání.

2. Analytická část

Analytická část této práce se zaměřuje především na oblast daní z příjmů fyzických osob a daní z příjmů právnických osob zahrnující jak příjmy ze zisku, tak příjmy z kapitálových investic. Pro účely analýzy daňových systémů států byla použita metoda zpětného makropohledu odvozující statutární nominální sazby, efektivní sazby a celkové daňové zatížení včetně sociálních příspěvků. Agregované údaje o jednotlivých členských seskupení EU-27, EA-15, EU-19, EU-25, OECD a dalších vybraných států byly čerpány ze statistických publikací Eurostat, ze statistického portálu OECD a z informačních serverů Evropské komise. Pro porovnání časových řad bylo zvoleno rozmezí 1995 – 2008.

2.1 Metodika – výběr ukazatelů

Pro porovnání celkového daňového zatížení je použit ukazatel daňové kvóty jednoduché a složené, identifikující výši daňových příjmů na HDP. Dalším ukazatelem pro potřeby porovnání daňové zátěže je použit ukazatel vývoje daňových příjmů (jednotlivé položky pro fyzické osoby i korporace) k celkovým daňovým příjmům. Pro podrobnější analýzu byl zvolen ukazatel implicitní daňové sazby, který odhaluje rozdíly mezi statutární nominální sazbou daně a celkovou efektivní sazbou daně korporací a domácností.

2.1.1 Daňová kvóta

Daňová kvóta je jedním ze základních ukazatelů umožňujících mezinárodní srovnání daňového zatížení. Je to makroekonomický ukazatel, představující podíl daní na hrubém domácím produktu. Výše daňové sazby je pouze jednou z proměnných. Velkou váhu mají taktéž rozdílně konstruované daňové základy, z nichž je daň počítána, i systémy výjimek a odpočitatelných položek. Výše daňových sazeb je tedy důležitou informací pro potenciálního investora, který uvažuje o svých podnikatelských záměrech, ale není použitelná při srovnání daňových systémů. Daňová kvóta toto odstraňuje, jelikož udává celkové zatížení.

Podle rozsahu čitatele (veřejných příjmů braných v úvahu) se rozlišuje:

daňová kvóta jednoduchá – zahrnuje pouze ty příjmy veřejných rozpočtů, které se jako daně skutečně označují.

daňová kvóta složená – zahrnuje také příjmy z povinného pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a příjmy z povinného pojistného na zdravotní pojištění

Výše HDP je v zemích EU stanovena dle metodiky ESA 95 (Evropský statistický úřad) na aktuální bázi tj. transakce a ostatní ekonomické toky jsou zaznamenávány v okamžiku, kdy se ekonomická hodnota vytváří, transformuje a zaniká. Zahrnuje tak všechny události, které mají vliv na finanční výkonnost, pozici nebo likviditu vládního sektoru.

V České republice je i nadále používán hotovostní způsob výpočtu pro účely státního rozpočtu a státního závěrečného účtu, a to především z důvodů srovnatelnosti časové řady a rychlé dostupnosti dat.

2.1.2 Implicitní sazba daně z příjmů právnických osob

Porovnávání daňových systémů je důležité pro ekonomické činitele, jelikož daně mají vliv na jejich rozhodování. Když společnosti rozhodují o umístění a realizaci svých podnikatelských aktivit zjišťují daňové důsledky těchto aktivit. Většinou řeší tuto otázku porovnáváním statutárních korporátních sazeb daní z příjmů. Tento přístup se však nejeví jako uspokojivý s ohledem na komplexnost a různorodost prvků tvořících národní daňové systémy. Statutární daňové sazby totiž mohou v sobě zahrnovat kromě vlastní nominální daňové sazby i účinky různých daňových přírážek nebo slev včetně případných daňových sazeb týkajících se i lokálních daní. Jejich konstrukce tak není v různých státech jednotná. Možnost objektivního porovnávání daňového zatížení podniků v různých státech podle statutární sazeb daní z příjmů je také významným způsobem omezena v důsledku nestejných pravidel pro stanovení výše základu daně z příjmů korporací, která vyplývají z daňové legislativy platné v těchto státech. Proto byl vytvořen nový ukazatel efektivní korporátní daňové sazby, což jsou daňové sazby, které berou v úvahu nejen velikost statutárních daňových sazeb z příjmů korporací, ale rovněž i jiné aspekty daňových systémů určující celkovou částku efektivně placených daní, tedy berou v úvahu daňový základ a také způsob, pomocí kterého jsou integrovány systémy korporátní a osobní daně z příjmů.

Srovnání statutárních a efektivních daňových sazeb dává představu o daňových pobídkách poskytovaných jednotlivými státy. Porovnání efektivních daňových sazeb napříč jednotlivými státy poskytuje indikace, zda zde existují podstatně odlišné daňové

přístupy ke společnostem se stejnými charakteristikami, ale s působností v různých zemích. Tyto údaje mohou prokázat, zda se za velkými rozptyly statutárních daňových sazeb neskrývají jen malé rozdíly v efektivním zdanění, jelikož země s vysokými statutárním daňovými sazbami mohou zmenšovat velikost daňového základu nebo změkčovat daňovou vymahatelnost. Analýza efektivního korporátního zdanění by také mohla osvětlit jak funguje daňová konkurence.

Efektivní daňové sazby z příjmů korporací jsou označovány jako **implicitní korporátní daňové sazby** (IKDS⁵⁸). Tyto daňové sazby měří skutečné nebo efektivní průměrné daňové zatížení přímo nebo nepřímo uvalené na různé druhy ekonomických příjmů nebo aktivit, které by mohly být potenciálně zdaněny v jednotlivých členských státech EU. Potenciálně zdanitelné základy daně použité pro výpočet IKDS nejsou hodnotově stejné s daňovými základy definovanými národní daňovou legislativou. IKDS představují pohled na efektivní daňové zatížení korporací a domácností.

2.1.2.1 Implicitní sazba daně z příjmů korporací

$$IKDS = \frac{CIT}{B2n_S11-12 + D41_S11-12rec - D41_S11-S12pay + D45_S11-12rec - D45_S11-12pay + D42_S11-12rec - D42_S11-12pay + D42rec.byS13 + D42rec.byS2 + D42rec.byS14 - 15 + (D44_S11-12rec - D44_S11-12pay)}$$

CIT	daně z příjmů nebo zisků korporací
B2n_S11-12	čistý provozní výsledek hospodaření nefinančních a finančních korporací
D41_S11-12rec	úroky obdržené nefinančními a finančními korporacemi
D41_S11-12pay	úroky placené nefinančními a finančními korporacemi
D45_S11-12rec	nájemné z pozemků obdržené nefinančními a finančními korporacemi
D45_S11-12pay	nájemné placené nefinančními a finančními korporacemi

⁵⁸ European Commission, Taxation paper no. 5/2004, TAXUD, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004, c2004 [2009-01-15]. Dostupné na WWW: <http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.html>

D42_S11-12rec	dividendy obdržené nefinančními a finančními korporacemi
D42_S11-12pay	dividendy placené nefinančními a finančními korporacemi
D42_S13rec	dividendy obdržené centrální vládou
D42_S2rec	dividendy obdržené od zbytku světa
D42_S14-15rec	dividendy obdržené domácnostmi, OSVČ a nefinančními korporacemi
(D44_S11-12rec	příjmy z pojištění majetku obdržené od pojištěnců nefinančními a finančními korporacemi
D44_S11-12pay	příjmy z pojištění majetku pojištěnců placené nefinančními a finančními korporacemi

Pramen: European Commission, Taxation paper no. 5/2004, TAXUD

IKDS představují také dílčí pohled na efektivní daňové zatížení kapitálu, spotřeby a práce. Sledování časového vývoje těchto dat pomocí časových řad pak umožňuje indikovat přesuny mezi zdaňováním jednotlivých ekonomických funkcí, např. mezi kapitálem a prací.

Implicitní daňová sazba z práce je definovaná jako podíl všech přímých i nepřímých daní a odvodů na sociální zabezpečení (odváděných zaměstnanci i zaměstnavateli) z příjmů pocházejících z práce ve mzdě a celkovými mzdovými příjmy zaměstnanců na daném ekonomickém teritoriu.

Implicitní sazba na spotřebu se vypočítá jako poměr mezi celkovými příjmy z daní ze spotřeby (zejména DPH a spotřebních daní) a celkovými konečnými náklady domácností na spotřebu na území daného státu. Pro analýzu bude tento ukazatel spíše pomocný pro potřeby porovnání skutečné daňové zátěže a způsobu daňového plánování v dané zemi.

Implicitní daňová sazba z kapitálu bývá definovaná úžeji jako implicitní daňová sazba z kapitálových příjmů a příjmů z podnikání, která je určována jako podíl všech daní uvalených na příjmy pocházející z ekonomických aktivit týkajících se investic a úspor soukromého sektoru a míry potenciálně zdanitelných kapitálových příjmů v ekonomii zachycených v národním účetnictví.

2.1.2.2 Implicitní sazba daně z kapitálových příjmů a příjmů z podnikání domácností a OSVČ

$$ITRC = \frac{TCBH}{B2n_S14-15 + B3n_S14 + D41_S14-15rec - D41_S14-15pay + D45_S14-15rec - D45_S14-15pay + D42_S14-15rec + (D44_S14-15rec)}$$

TCBH	daně z individuální příjmů nebo z příjmů domácností daně ze zadrženy zisků daně z výher loterií ostatní daně z příjmů sociální příspěvky placené OSVČ
B2n_S14-15	imputované nájemné od domácností a čistý operativní přebytek neziskových organizací
B3n_S14	čistý daňový mix OSVČ
D41_S14-S15rec	úroky obdržené domácnostmi, OSVČ a neziskových organizací
D41_S14-S15pay	úroky placené domácnostmi, OSVČ a neziskovými organizacemi
D45_S14-S15rec	nájemné z pozemků obdržené domácnostmi, OSVČ a neziskovými organizacemi
D45_S14-S15pay	nájemné z pozemků placené domácnostmi, OSVČ a neziskovými organizacemi
D42_S14-15rec	dividendy obdržené domácnostmi, OSVČ a neziskovými organizacemi
(D44_S14-15rec)	příjmy z pojištění majetku

Pramen: European Commission, Taxation paper no. 5/2004, TAXUD

2.1.2.3 Implicitní sazba daně z kapitálových příjmů a příjmů z podnikání

$$ITRC = \frac{TCBI}{B2n_S11-12 + B2n_S14-15 + B3n_S14 + D41_S11-12rec - D41_S11-12pay + D45_S11-12rec - D45_S11-12pay + D42_S11-12rec - D42_S11-12pay + D42_S13rec + D42_S2rec + D41_S14-15rec - D41_S14-15pay + D45_S14-15rec - D45_S14-15pay + D42_S14-15rec}$$

Pramen: European Commission, Taxation paper no. 5/2004, TAXUD

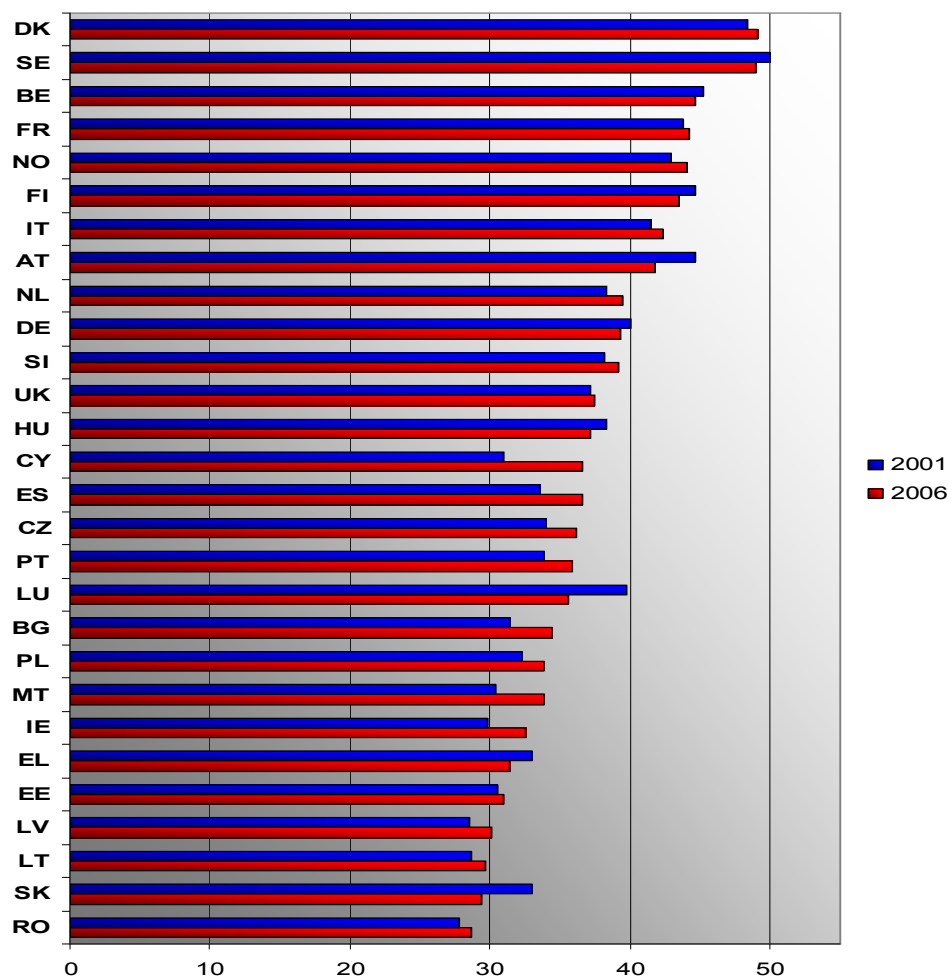
Určuje zdanění kapitálových příjmů jak korporací, tak příjmy domácností a OSVČ.

Vychází z obou předchozích ukazatelů (IKDS a ITRC).

Celková ITR kapitálu je dále navýšena o daně v rámci akciového kapitálu.

2.2 Vývoj celkového daňového zatížení – daňová kvóta

Nejvyšší hodnotu složené daňové kvóty dosahují dlouhodobě země severní Evropy, zvláště v roce 2006 Dánsko (49,1 %), Švédsko (48,9%) a dále Belgie (44,6%). Je to dáno především tím, že tyto státy mají nejvyšší průměrné daně. Nejnižší daňovou kvótu mělo po období 2001 - 2007 Rumunsko. Česká republika vykazovala od roku 2001 o něco nižší hodnotu než je průměr EU-27 a dosáhla v roce 2006 výše 36,2 %. Oproti roku 2005 se snížila o 0,9 procentních bodů. Z okolních zemí má daňovou kvótu nižší pouze Polsko (33,8 %) a Slovensko (29,3 %). Naopak vyšší daňovou kvótu mají v Německu (39,3%) a v Rakousku (41,8%).



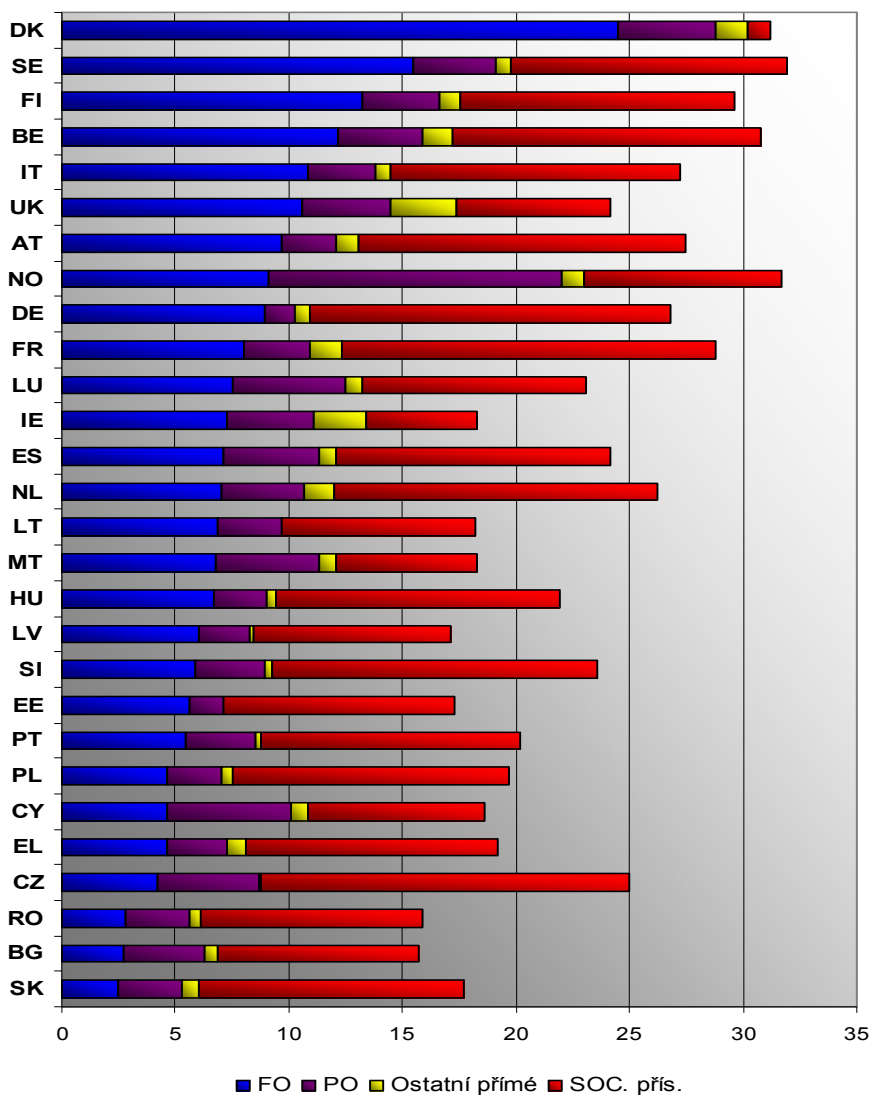
Graf 2.2-1: Složená daňová kvóta (včetně sociálních příspěvků) v % k HDP pro rok 2001 a 2006

Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁵⁹, 2008, vlastní úprava

Průměrná jednoduchá daňová kvóta zemí EU byla zjištěna ve výši 26,2 %, což činí o téměř 11 % méně než činí složená daňová kvóta. To jednoznačně potvrzuje fakt, že nejen Česká republika, ale i další země, využívají kromě klasických daní také daně ve formě sociálních příspěvků. Nejvyšší hodnotu jednoduché daňové kvóty dosahuje opět Dánsko (48,1 %) a Švédsko (36,8 %). Pozice České republiky v žebříku podle podílu klasických na HDP se nijak výrazně nezměnila. Její hodnota se v roce 2006 zastavila na 20 % a poklesla tak oproti roku 2004 o 1 %.

⁵⁹ European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls

Důležitá není pouze celková výše sledovaného ukazatele, ale také hodnota jednotlivých složek. Složky složené daňové kvóty znamenají rozdělení daní na přímé a nepřímé a na odvody na sociální a zdravotní pojištění. Pro potřeby analýzy daně z příjmů fyzický a právnických osob se uvádějí komponenty složené daňové kvóty pro přímé daně a sociální a zdravotní příspěvky jež zachycuje graf:



Graf 2.2-2: Položky složené daňové kvóty pro přímé daně v % k HDP v roce 2006

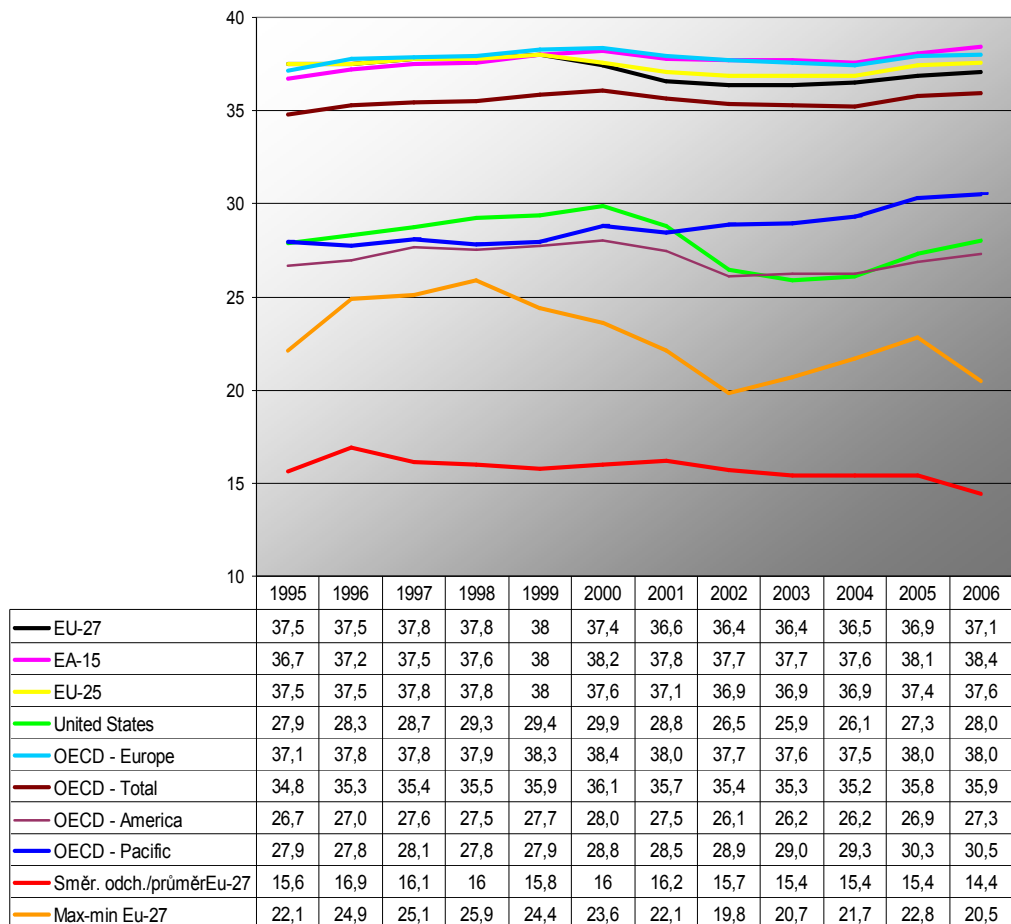
Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁶⁰, 2008, vlastní úprava

60 European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls

Je zřejmé, že daňová kvóta z pohledu přímých daní v řadě států EU tvoří daň z příjmů fyzických osob. Nejvyšší podíl na přímých daní v roce 2006 dosahují opět severské státy (Dánsko 30,2 %, Švédsko 15,5 %, Finsko 13,2 %). U Dánska je tak vysoký podíl daně z příjmů fyzických osob dán především výběrem daní na národní úrovni, daň vybírá na úrovni hrabství a na úrovni nižších municipalit. Dánsko je zajímavé také tím, že v rámci uvedených států má nejnižší podíl na přímých daních sociální příspěvky. Podíl daně z příjmů fyzických osob na přímých daní v období 1995 – 2006 u všech analyzovaných států stabilní. (viz příloha)

Daň z příjmů právnických osob, jako podíl na přímých daní, nevykazuje žádné abnormality. Pouze Norsko, jako nečlenský stát, má v roce 2006 nejvyšší procento daně z příjmů právnických osob (12,9 %) a společně s Českou republikou, Kypr, Bulharskem a Slovenskou republikou, převyšuje podíl daně z příjmů fyzických osob. Průběh výše podílů na přímých daní vykazují nejvyšším podílem příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.

Podle posledních dostupných statistických údajů je průměrná celková složená daňová kvóta členských zemí EU-27 v roce 2006 na úrovni 37,1 % HDP a v porovnání s předchozím rokem vzrostla o dva procentní body. V průměru v období 1995 – 2006 se daňová kvóta udržuje na hodnotě 37,2 %, takže v tomto ohledu se téměř nezměnila. Nejvyšší rozdíl mezi maximální (Švédsko, 51,5 %) a minimální (Malta, 25,6 %) podílem na HDP (Max-Min) zaznamenala EU-27 v roce 1998 s hodnotou 25,9 %. Malta zaznamenala v dalším období postupný nárůst a v roce 2006 dosáhla již 33,8 %. Skupina států OECD je pod průměrnou hodnotou EU-27, což vyvolávají státy mimo Evropské společenství. Je patrné, že např. USA, jako stát patřící do OECD je hluboko pod evropským průměrem a od roku 2002 daňová kvóta začala kopírovat trend OECD-America.



Graf 2.2-3: Vývoj daňové kvóty (včetně sociálních příspěvků) v % k HDP

Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁶¹, 2008, vlastní úprava

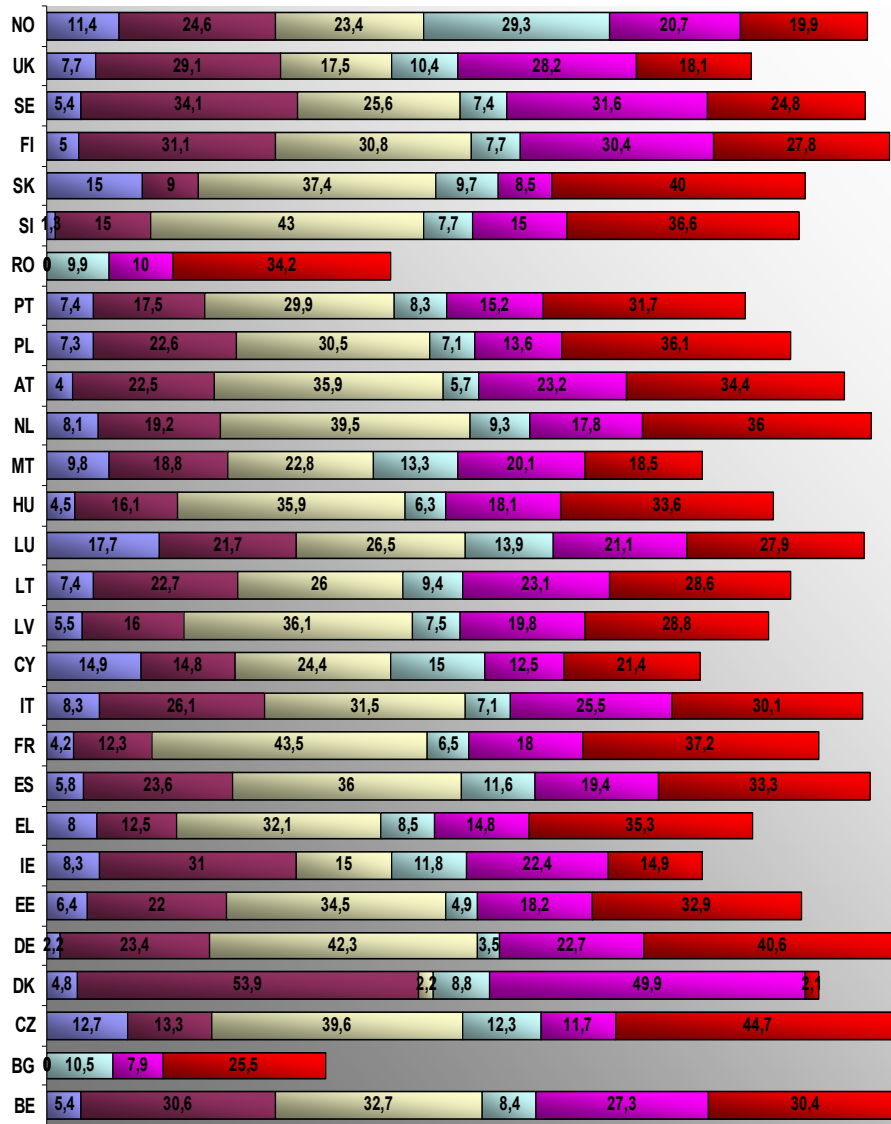
Podle grafu lze jednotlivým skupinám států přisoudit určitou závislost ve výši daňové kvóty. Státy Evropské unie ve společenství EU-27, EA-15, EU-25 a OECD-Europe vykazují stejný nebo podobný trend. Stejně tak je to u států mimo Evropu u OECD – America a Pacifik. Vývoj byl u jednoduché daňové kvóty ovlivněn zejména změnami ve zdanění (např. snížením DPH) a u složené daňové kvóty změnami v odvodech na sociální a zdravotní pojištění. Z uvedených grafů také vyplývá, že jednoduchá a složená daňová kvóta v Evropské unii dosahuje vyšších hodnot, než Česká republika.

61 European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls

V současnosti existují dva dominantní trendy v daňové politice Evropské unie. První z nich je snižování daní, především právnických osob. S touto souvislostí ovšem je zaznamenán ve zkoumaném období zajímavý fakt. Vzhledem ke snižování daně z příjmů korporací v řadě států, především u nových členských států, roste procentní podíl na přímých daní k HDP. Tento fakt vede k závěru, že daňová politika států inklinuje především k tvorbě ekonomického prostředí pro korporace s cílem přilákat nové investice v globálním měřítku. Politika daňové zátěže pro fyzické osoby a s tím spojené sociální poplatky zůstávají v místní kompetenci jednotlivých států. Druhým trendem v daňové politice Evropské unie je odklon od přímých daní k daním nepřímým. Nynější politika je zaměřena na sazby nepřímých daní, především DPH a spotřební daně, které mohou přímo ovlivňovat trh. Hodnota nepřímých daní se od roku 2001 plynule zvyšuje.

2.3 Vývoj daňových příjmů na daňovém mixu

Stejně jako daňová kvóta určuje závislost výše daňového zatížení jednotlivých složek přímého zdanění, především daně z příjmu korporací, důchodové daně a sociální a zdravotní pojištění, podíl výnosů z těchto daní na daňovém mixu. Daňový mix se hodnotí pomocí změn podílů přímých daní s tím, že většinou se mixy mění přesunem zátěže z přímých na nepřímé či naopak. Přesuny na příspěvky na sociální zabezpečení nebo z nich na přímé či nepřímé daně se tolik nemění, neboť jsou vázány na své výdajové potřeby. Vláda je nemůže měnit bez reforem důchodového zabezpečení. Podíl jednotlivých složek přímého zdanění v daňovém mixu obvykle koreluje s vyspělostí země a vyjadřuje průhlednost daňového systému. Jak ukazuje graf je daňová výtěžnost z jednotlivých položek přímého zdanění rozmanitá.



Podíl na celkových daních v %

■ 1995 PO ■ 1995 FO ■ 1995 Soc. příspěvky ■ 2006 PO ■ 2006 FO ■ 2006 Soc. příspěvky

Graf 2.3-1: Daňové příjmy FO, PO, sociální příspěvky v % k celkovým daním v roce 1995 a 2006

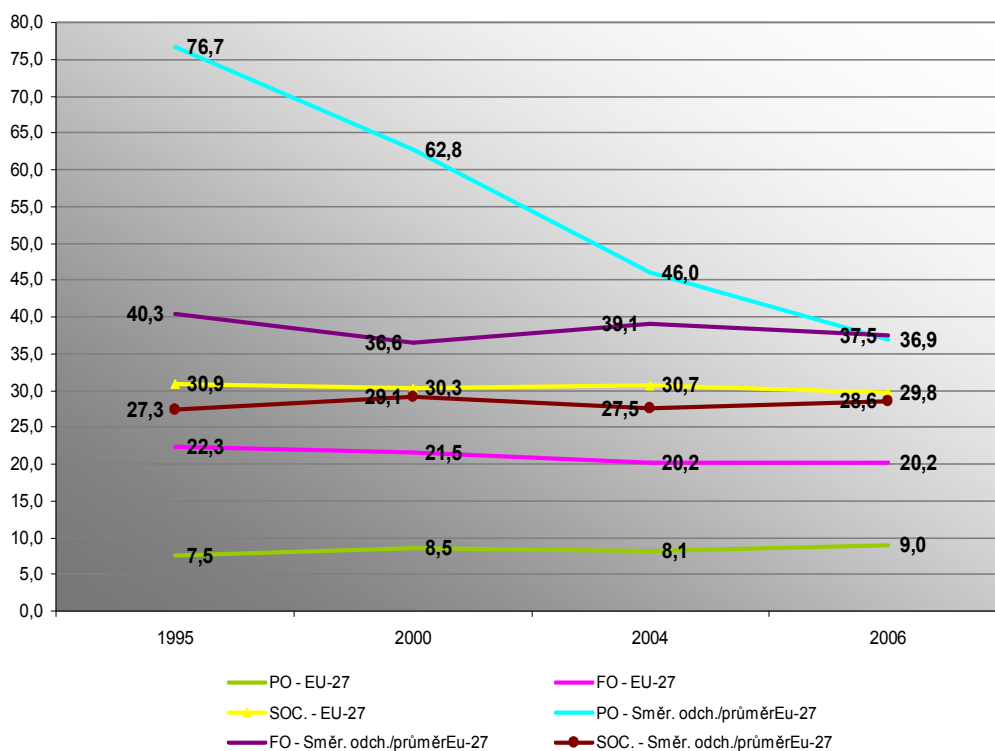
Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁶², 2008, vlastní úprava

Daňová výtěžnost je téměř u všech uvedených států nejvyšší z položky sociálních příspěvků. Druhá nejvyšší položka celkového daňového zatížení je daň z příjmů fyzických osob. Výjimkou je opět Dánsko, kde nejvyšší položku tvoří daň z příjmů

62 European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls>

fyzických osob. V roce 1995 byl nejvyšší podíl z příjmů korporací zaznamenán u Lucemburska (17,7 %) a překvapivě u Slovenska (15 %) a v roce 2006 měla nejvyšší podíl příjmů z korporátní daně na celkových daňových příjmech Kypr (15 %) a Norsko (29,3 %) ovšem jako nečlenský stát. V průměru se daňová výtěžnost z daně z příjmů korporací ustálila na hodnotě 9 %, z příjmů fyzických osob na hodnotě 20,2 % a ze sociálních příspěvků na hodnotě 29 %.

Daň ze zisků společností je mnohem menší daní než daň z osobních důchodů. V průměru tato daň ve sledovaném období v procentuálním podílu k celkovým daním rostla z 7,5 % na hodnotu 9 % i přes skutečnost, že tato daň (nominální) v průběhu období měla klesající charakter. V porovnání s procentním podílem osobní důchodové daně je v průměru více jak dvakrát nižší jak ukazuje graf



Graf 2.3-2: Vývoj daňových příjmů z přímých daní v % k celkovým daním

Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁶³, 2008, vlastní úprava

63 European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls>

Z uvedeného grafu vyplývá určitá závislost mezi členskými státy EU-27. Nejvyšší změna, stupeň sblížení, byla zaznamenána u výtěžnosti daně z příjmů korporací k celkovým daním. V roce 1995 směrodatná odchylka od průměru EU-27 činila 76,7 % a postupně se do roku 2006 snížila na hodnotu 36,9 %. Je také zajímavé, že v roce 2006 protíná směrodatnou odchylku daně z příjmů fyzických osob. Z těchto skutečností je patrné, že daň z příjmů fyzických osob a s ní spojené sociální příspěvky, vzhledem k výtěžnosti k celkovým daňovým výnosům, je stabilní daní. Oproti tomu daň z příjmů právnických osob a její směrodatná odchylka se v čase mění, ale s návazností růstu daňového výnosu.

Vývoj daňových výnosů lze přičíst růstové fázi ekonomického cyklu a rozvoji kapitálový trhů přes hranice a zčásti i změnám ve financování korporací, neboť dluhové financování je daňově výhodné.

2.4 Vývoj statutárních daňových sazeb

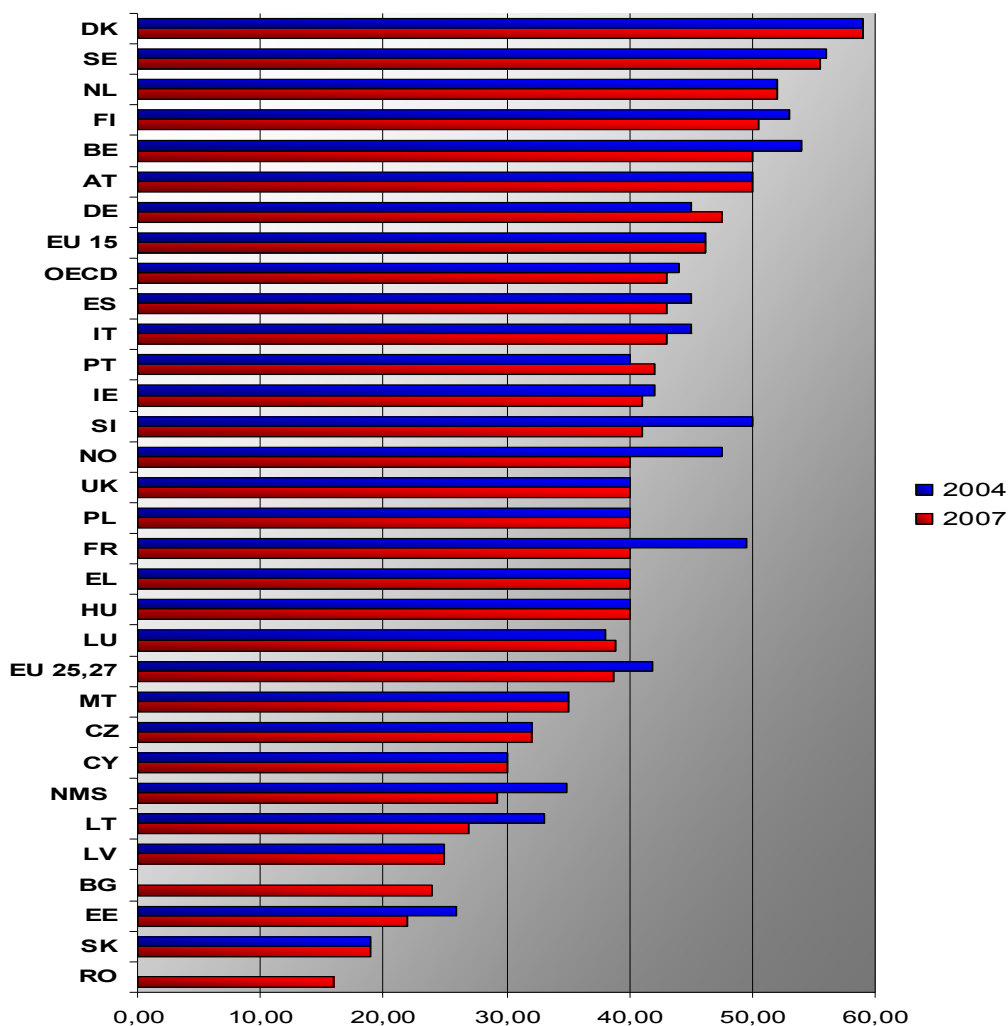
2.4.1 Daň z příjmu fyzických osob

Struktura osobních důchodových daní v zemích Evropské unie je velmi různorodá a silně odráží národní tradice jednotlivých členských zemí. Liší se přístup jednotlivých zemí k možnostem zohledňování sociálních podmínek daňových poplatníků jako je počet vyživovaných dětí, rodinná situace, invalidita nebo věk. Některé země využívají formu odpočtů od základu daně, jiné slev na daní. Řada zemí uplatňuje daňové pásmo pro aplikaci nulové sazby daně (Rakousko). Výrazné odlišnosti jsou také v osvobození od daně, nebo přímo v daňových sazbách. Většina členských zemí Evropské unie uplatňuje klouzavě progresivní sazby daně⁶⁴. Liší se však počet a nastavení hranice daňových pásem i daňových sazeb v jednotlivých pásmech. Některé z nových členských zemí používají lineární sazbu daně (Slovensko, Česká republika). Mezi členskými zeměmi existují rozdíly také ve vymezení zdaňovacího období i v jednotce zdanění. Podobně jako u daně z příjmů korporací se najdou rozdíly také v počtu stupňů veřejných rozpočtů, na nich jsou daně vybírány.

U méně vyspělých zemí bývá osobní důchodová daň méně významná, neboť důchody většiny poplatníků nedosahují vyšších daňových pásem. Navíc tyto

⁶⁴ Viz. tabulka 1.5.-1

země trpí špatnou daňovou morálkou poplatníků, která neumožní vybírat příliš vysoké přímé daně. Potvrzuje to i pohled na graf



Graf 2.4-1: Mezní sazby osobní důchodové daně v % pro rok 2004 a 2007

Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁶⁵, 2008, vlastní úprava

Především nové členské a zejména postkomunistické státy se vyskytují na nejnižších pozicích v porovnání s nejvyšší statutární sazbou daně členských států EU. I v porovnání s jinými ukazateli, jako je složená daňová kvóta (k HDP), tak ukazatel, který porovnává podíl osobních důchodových daní k celkovým daním, tuto skutečnost potvrzuje. Souvisí to i se složitostí daně, která má-li být skutečně komplexní,

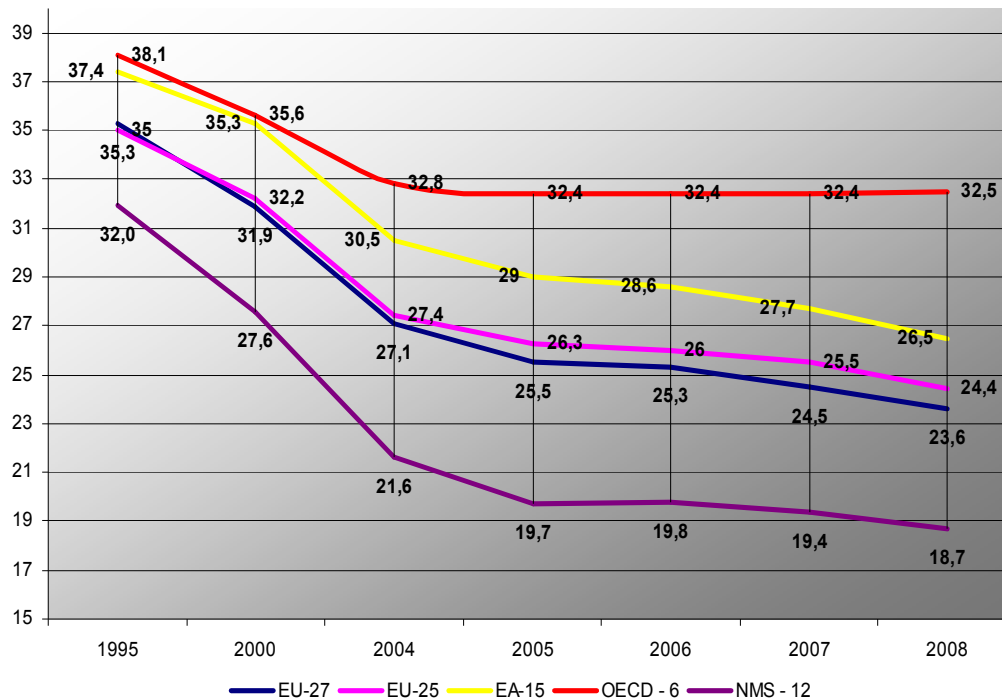
65 European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls>

pokud jejím základem mají být důchody ze všech zdrojů a pokud má co nejdříve postihovat osobní poměry poplatníka, klade velké nároky na celkovou kulturu společnosti. K tomu všemu přistupují problémy s úrovní účetnictví a v neposlední řadě i daňová morálka. Vysoké výběr osobní důchodové daně je naopak v ekonomicky bohatých zemích, s dobrou daňovou morálkou (severské a anglosaské země).

2.4.2 Daň z příjmu korporací

Během posledních let dochází k trvalému snižování sazeb daně ze zisku korporací souběžně v původních i nových členských zemích EU. S postupným rozvojem měnové unie a s eliminací rizik spojených s pohybem měnových kursů, došlo ke zvýšení daňové konkurence v zemích Evropské unie. Rozdíly v úrovni zdanění v jednotlivých daňových systémech se staly transparentnější a výrazněji začaly ovlivňovat alokaci kapitálu a zisku. Statutární sazby daně z příjmu korporací v zemích EU klesají, neboť se prokazuje, že země s nízkou statutární sazbou přitahují kapitál, zatímco země se sazbou vysokou ho odrazují. V souvislosti s rozšířením EU v roce 2004 a později v roce 2007 tyto tendence velmi zesílily. Pokles sazeb je pokládán za projev rostoucí daňové konkurence, spolu se zvyšující se mobilitou kapitálu a zisku mezi zeměmi.

Od roku 1990 začala průměrná daňová sazba z příjmu právnických osob v Evropské unii prudce klesat a tento trend se udržel až do roku 2004. V roce 2005 se však roční tempo snižování sazby daně zpomalilo. Například pro EU-27 rozdíl v letech 2000 – 2004 činí 4,8%, v letech 2005 - 2008 činí tento rozdíl pouze 1,9 %, což znamená pokles tempa více jak o polovinu. Stejný trend snižování sazeb daně z příjmu korporací byl i u nových členských států a to tak, že rozdíl EU-27 a NMS-12 se udržoval průměrně na 5-ti procentních bodech. Mírný růst daňové sazby byl zaznamenán u skupiny států OECD-6 z důvodů růstu daňové sazby v Japonsku a to o 2,5 % v období 2007 – 2008.

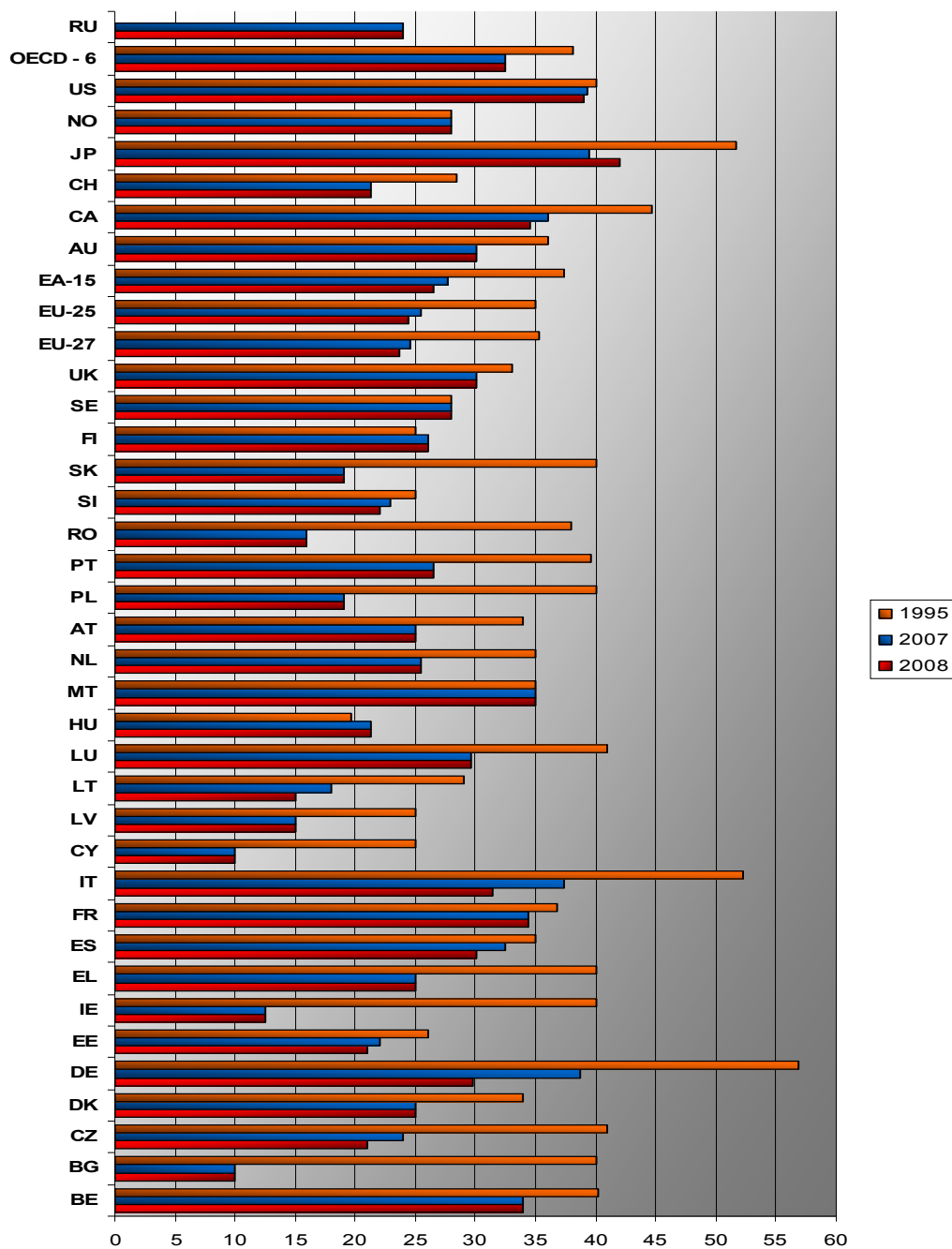


Graf 2.4-2: Vývoj nejvyšší statutární sazby daně z příjmů právnických osob v %

Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁶⁶, 2008, vlastní úprava

V některých členských zemích jsou u malých nebo středních firem používány nižší sazby a sazba daně vykazuje určitou progresivitu. Tento způsob používá například Nizozemí a Velká Británie. V řadě zemí je nominální sazba centrální korporátní daně navyšována v souvislosti se zdaněním na nižších úrovních vlády. Výši sazeb korporátních daní včetně přírážek a průměrných místních daní (Adjusted top statutory rate on corporate income) v jednotlivých členských zemích v období 1995 – 2008 zachycuje graf:

⁶⁶ European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls>



Graf 2.4-3: Nejvyšší statutární sazba daně z příjmů právnických osob v %

Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁶⁷, 2008, vlastní úprava

67 European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls

Sedm členských států výrazně snížily daňovou sazbu v roce 2008, především Německo (o 8,9 bodů na 29,8 %) a Itálie (o 5,9 bodů na 31,4 %), ale stále zůstávají mezi státy s nejvyšší statutární sazbou daně. V žádném členském státě Evropské unie EU-27 nedošlo ke zvýšení statutární sazby daně. Daňová sazba se v roce 2008 v EU-27 pohybovala v rozmezí minimální hodnoty 10 % (Bulharsko a Kypr) až po maximální hodnotu 35 % (Malta), která společně se Švédskem (28 %) od roku 1995 sazbu nezměnila.

Stejně jako u statutární sazby daně z příjmů fyzických osob je typická nižší sazba daně právnických osob pro státy s nižším celkovým daňovým zatížením a to pro nové členské státy kromě Malty. U států s vysokou sazbou daně z příjmů fyzických osob jako jsou Dánsko, kde nejvyšší sazba FO ještě v roce 2008 vzrostla a Švédsko, sazba daně z příjmů právnických osob se u obou zemí nepohybuje tak vysoko nad celoevropským průměrem.

Nejvyšší pokles sazby daně korporací v období 1995 dosáhlo Bulharsko (-30 bodů) a Irsko (-27,5 bodů), které se jako jediná země z EU-15 řadí se sazbou 12,5 % pod úroveň sazeb v nových členských státech. Irsko je považováno v rámci EU v podstatě za iniciátora poklesu sazeb korporátní daně, jehož se ostatní členské státy snažily dostihnout. Při poměrně dramatickém poklesu sazby je pro irský daňový systém zároveň typický vysoký podíl daně z příjmů korporací na celkových daňových výnosech.

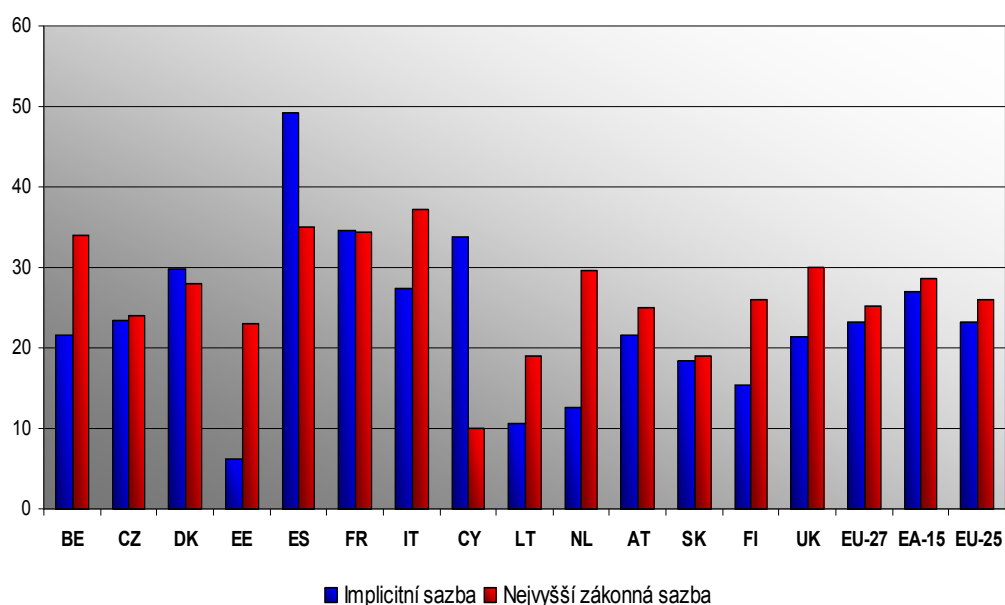
V České republice se sazba daně ze zisku korporací postupně snižovala ze 41 % v roce 1995 na 31 % v roce 2000. Po vstupu do EU pokles sazby pokračoval z 28 % v roce 2004 na 21 % v roce 2008. Přitom vývoj podílu výnosu daně z příjmů právnických osob na celkových daňových příjmech v České republice od roku 2000 roste z 10,3 % na 12,3 %.

Nečlenské státy Evropské unie Norsko a Švýcarsko si udržují výši sazby okolo průměru EU-27. V Rusku se nejvyšší statutární sazba daně z příjmů právnických osob v období ustálila na 24 %.

2.5 Efektivní sazby daně

V evropských společenstvích existují dva účetní systémy. **Daňové účetnictví**, v jehož rámci je hospodářský výsledek přímo základem daně, a **účetnictví**, kde hospodářský výsledek není základem daně, nýbrž se na základ daně musí transformovat

prostřednictvím mimoúčetních operací. V této souvislosti nastává problém nejen v případě harmonizace strukturální, ale především v případě harmonizace sazeb. Pokud se mají zkoumat v jednotlivých státech daňová zatížení s cílem nalézt jednotnou daňovou sazbu, nelze vycházet z nominálních daňových sazeb. Východiskem je proto nalézt efektivní sazbu daně (implicitní sazbu daně), která již porovnatelná je, neboť zahrnuje veškeré další operace užívané v jednotlivých státech k transformaci hospodářského výsledku na základ daně, tedy o operace, které zvyšují či snižují základ daně nebo daň. Efektivní a nejvyšší zákonné sazby daně z příjmů korporací jsou zobrazeny v následujícím grafu:



Graf 2.5-1: Porovnání nejvyšší a implicitní sazby daně korporací v % pro rok 2006

Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁶⁸, 2008, vlastní úprava

Nejvyšší rozdíl mezi implicitní a nejvyšší statutární sazbou daně korporací vykazuje Estonsko, Itálie, Nizozemí v případě nižší implicitní daně. U Estonska se zisky korporací zdaňují pouze v případě, že jsou rozděleny. Platba z příjmů korporací je odložena až do doby rozdělování zisku společnosti. Itálie nahradila imputační systém zdanění kapitálových příjmů klasickým, který je modifikován 95 % „participation exemption“ pro korporátní akcionáře a 60 % pro individuální akcionáře. Nizozemí

68 European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls>

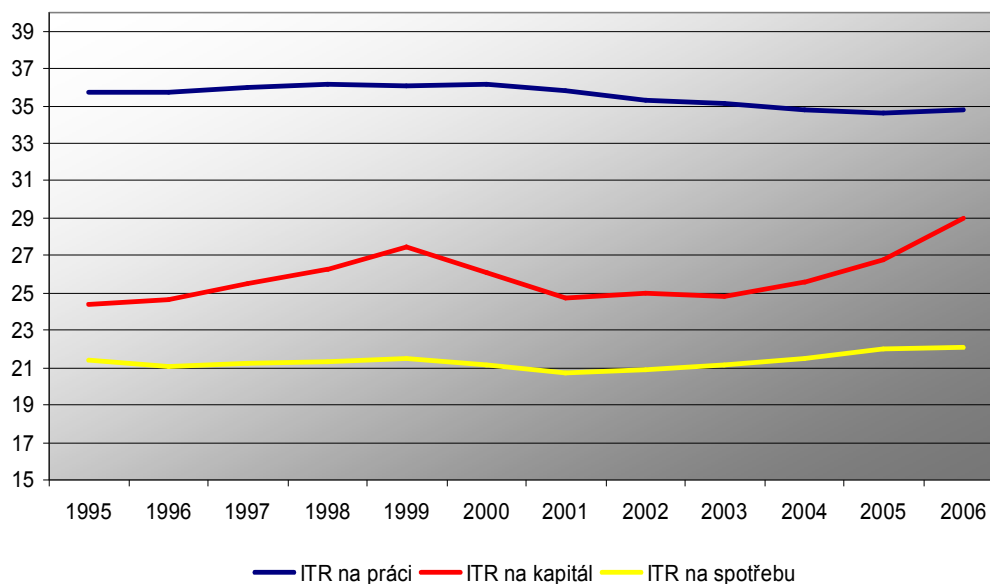
uplatňuje klasický systém korporativního zdaňování. Zde existuje určité zvýhodnění v případě, že podíl akcionáře na společnosti činí nejméně 5 %. V tomto případě činí sazba daně z dividend 25 %. V případě, že společnosti vznikne ztráta, lze o tuto ztrátu snižovat základ daně zpětně po dobu tří let a v budoucnu pouze v případě, že nejméně 70 % akcií je drženo stejnou osobou.

Naopak u Španělska a Kypru je implicitní daňová sazba vyšší než nejvyšší statutární sazba korporací. Španělsko uplatňuje při zdaňování korporátních zisků imputační systém. Pokud obdrží dividendy právnická osoba, obdrží daňový bonus ve výši 50 % nebo 100 % celkové daňové povinnosti právnické osoby. Daňová pásma jsou odstupňována na základě obratu. Kypr aplikuje klasický systém zdaňování korporátních zisků. Zdaňování společností probíhá na dvou úrovních. Poprvé je zdaněn zisk společnosti daní z příjmů právnických osob. Podruhé je zdaněn při rozdělení ve formě dividend. Nepodléhá ovšem klasické srážkové dani, nýbrž tzv. „příspěvku na obranu“. Na Kypru se zdaňují i zisky, které rozděleny nebyly. Společnost má totiž povinnost nerozdělený zisk do dvou let rozdělit. Pokud tak neučiní, považuje se 70 % jejího zisku za rozdělený, a z této částky je povinna odvést příspěvek na obranu.

Daňová konkurence se nejvíce projevuje u korporátních daní, jelikož mají vysoce mobilní daňové základy. Pro nadnárodní společnosti v současnosti není problém přesunout své daně do zemí s příznivějšími daňovými podmínkami. Během posledních let byl v evropských zemích zaznamenán pokles daňových sazeb s mobilními i méně mobilními základy. Statutární daňová sazba korporací výrazně klesá skoro ve všech členských zemích. Implicitní sazba daně má od roku 2004 opačný charakter a mírně roste.

V následujícím grafu je vyjádřen vývoj efektivních daňových sazeb spotřeby, práce a kapitálu za sledované období. Použití implicitních, nebo-li efektivních sazeb, k vyjádření skutečného daňového zatížení je výhodné, neboť průměrná efektivní daňová sazba je vyjádřena jako poměr daňových plateb na zisku nebo na daňovém základu, a to pro naše účely na úrovni agregovaných dat. Z grafu je patrné, že obecně nejvíce daňově zatížená je práce, i přesto, že od konce dvacátého století je viditelný mírný pokles zdanění. Největší pokles ve zdanění práce byl v posledních letech zaznamenán na Slovensku, dále v Litvě a Estonsku. Další zajímavý vývoj se týká zdanění kapitálu. Během posledních deseti let docházelo k silnému nárůstu daňové zátěže kapitálu, ale od roku 2000 začíná opět klesat. V roce 2003 byl kapitál zdaňován průměrnou efektivní sazbou 24,8 %, což je zhruba o 10 % nižší než zdanění práce. Efektivní sazby

kapitálu i práce mají od konce dvacátého století klesající trend. Od roku 2004 kapitál zaznamenal růstovou tendenci a v roce 2006 se zastavil na hodnotě 29 %. Efektivní sazba daně ze spotřeby má ve sledovaném období stálý charakter.



Graf 2.5-2: Vývoj implicitní daňové sazby na práci, kapitál a spotřebu v % pro EU-27

Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁶⁹, 2008, vlastní úprava

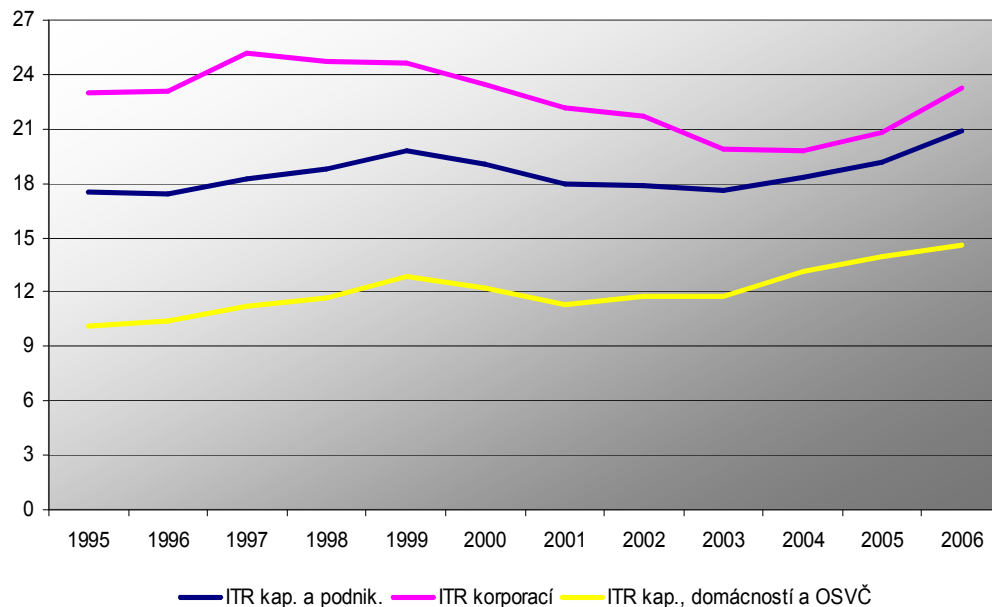
Je důležité podotknout, že ve většině evropských zemí mají příspěvky na sociální zabezpečení mnohem větší vliv na efektivní daňovou sazbu práce než daň z příjmu fyzických osob. Dokazuje to skutečnost, že v roce 2006 téměř 60 % z celkové efektivní daňové sazby práce tvořily nemzdové pracovní náklady placené zaměstnavateli a zaměstnanci. Výjimku tvoří pouze Dánsko, Irsko a Velká Británie, kde daň z příjmu fyzických osob tvoří větší část. například relativně nízká daňová zátěž práce ve Velké Británii a Irsku může být vysvětlena právě nízkými podíly příspěvků na sociální zabezpečení. Opak tvoří téměř všechny země střední Evropy, které jsou charakteristické vysokým podílem příspěvků na sociální zabezpečení, a tedy i vysokým zdaněním práce. Většina teoretických modelů vylučuje práci z daňové konkurence v důsledku jejího méně mobilního daňového základu. Její nemobilní daňový základ je často používán jako argument pro vysvětlení, proč vlády přesouvají daňovou zátěž právě na práci.

⁶⁹ European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls

Nicméně v současnosti neexistuje žádný důvod, proč by měla být práce považována za nemobilní výrobní faktor.

Celková efektivní daňová sazba kapitálu je vyjádřena jako poměr všech typů kapitálových daní. Existence nízkých sazeb zdanění kapitálu lze vysvětlit mnohem větší mobilitou výrobního faktoru kapitál než práce. Pobaltské země, jako Litva, Lotyšsko a Estonsko se vyznačují velmi nízkou úrovní zdanění kapitálu. Naopak vysokou úroveň zdanění kapitálu lze sledovat u Dánska, Belgie, Irska, Francie, Velké Británie.

Pro porovnání daňové zátěže jednotlivých skupin je vhodné také porovnat ITR na kapitál a podnikatelské příjmy, ITR korporací a ITR kapitálových a podnikatelských příjmů domácností včetně OSVČ. Vývoj těchto ukazatelů znázorňuje následující graf:



Graf 2.5-3: Vývoj implicitní daňové sazby z kapitálových a podnikatelských příjmů v % pro EU-27

Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁷⁰, 2008, vlastní úprava

Vývoj implicitní sazby na kapitál a na obchodní příjmy lze rozdělit do tří skupin států.

První skupinu tvoří Slovensko, které jako jediný z uvedených členských států zaznamenalo v období 1995 – 2006 neustálý pokles ITR na kapitál a na podnikatelské

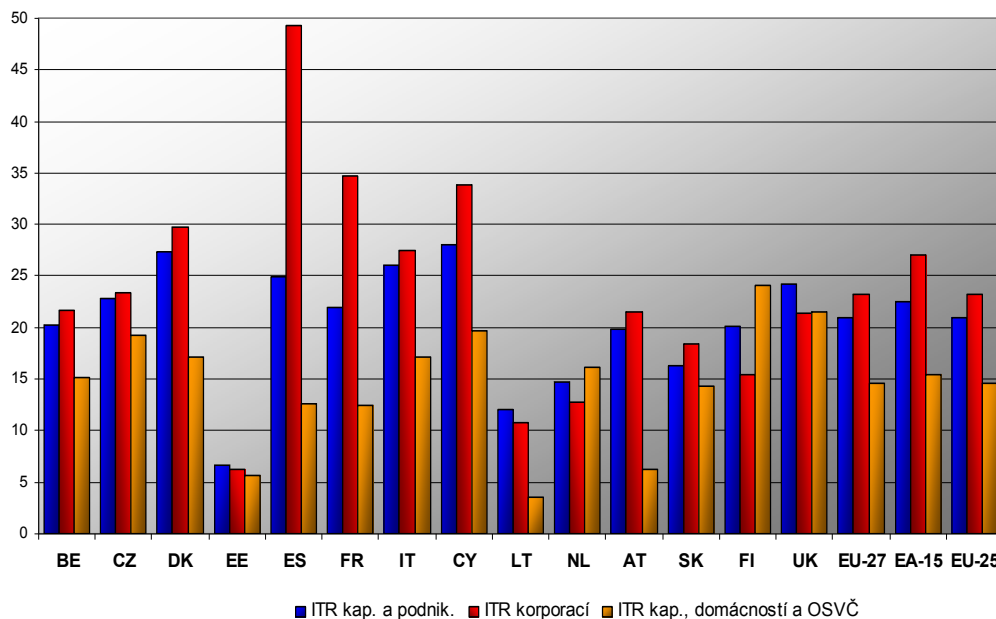
70 European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls>

příjmy. Tento trend měl za následek také pokles ITR korporací a domácností včetně OSVČ.

Druhou skupinu tvoří sedm členských států, u kterých docházelo k trvalému nárůstu ITR na kapitál a podnikatelské příjmy. Francie, Itálie a Kypr (ke konci zkoumaného období) vykazují zvýšení obou ukazatelů. Španělsko zaznamenává prudký nárůst ITR na kapitál a obchodních příjmů korporací, ale mírný pokles ve své ITR na kapitál a obchodních příjmů domácností a OSVČ. Česká republika má klesající ITR korporací a ITR na kapitál a domácnosti včetně OSVČ má od roku 2004 vzestupný trend. Belgie vykazuje vzestupný trend ITR na kapitál a podnikatelské příjmy což vedlo k nejvyšší ITR korporací v roce 1998 a po tomto roce začalo postupně klesat. ITR domácností včetně OSVČ začalo stoupat v roce 2002. Irsko, které má nejvyšší ITR na kapitál a podnikatelské příjmy, nenabízí informace o dalších složkách ITR.

Třetí skupinu tvoří Nizozemí a Polsko. Tyto státy vykazují relativně stabilní ITR na kapitál a podnikatelské příjmy. U obou států měla ITR korporací i ITR domácností včetně OSVČ kolísavý charakter.

Čtvrtá skupina se skládá z Dánska, Finska, Švédska, Velké Británie, Portugalska, Řecka, Německa a Rakouska. Tato skupina států nevykazuje ustálený trend ITR na kapitál a podnikatelské příjmy. V letech 1995 – 2000 tato ITR roste. Po tomto období následoval pokles ITR na kapitál a podnikatelské příjmy, což reflektovala ITR korporací. Některé z uvedených zemí z této skupiny v posledních letech vykázaly silný nárůst ITR na kapitál a podnikatelské příjmy. Hodnoty ITR a její složky zachycuje v roce 2006 graf



Graf 2.5-4: Implicitní daňová sazba kapitálových a podnikatelských příjmů v %

Pramen: Eurostat: Taxation trends in the European Union⁷¹, 2008, vlastní úprava

Pokud jde o absolutní hodnoty, v roce 2006 je nejpřekvapivější tak vysoká úroveň ITR korporací Španělska, Francie, Kypru a velmi nízká úroveň v pobaltských členských státech. ITR korporací je vždy vyšší, až na Velkou Británii, Nizozemí a Finsko, než ITR na kapitál a podnikatelské příjmy domácností a OSVČ.

71 European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls>

3. Výsledky a jejich hodnocení

Daňová kvóta je jedním ze základních ukazatelů umožňujících mezinárodní srovnání daňového zatížení. Pomocí daňové kvóty lze porovnat podíl daní na HDP, jinak řečeno podíl hrubého domácího produktu, který se přerozděluje prostřednictvím veřejných rozpočtů v jednotlivých zemích. Při analýze daňové kvóty se potvrdilo, že v současnosti existují dva dominantní trendy v daňové politice. Jedná se o snižování daní a odklon od přímých daní k daním nepřímým. V procesu snižování daní, a tak zvyšování konkurenční výhody oproti okolním státům, jsou nejvíce aktivní země střední a východní Evropy. Oba trendy se v jednotlivých členských zemích Evropské unie projevují v různé míře. Při hodnocení zemí podle statistických údajů jsou mezi členskými státy výrazné rozdíly nejen v celkové daňové kvótě, ale především ve struktuře těchto daní.

Potvrdilo se, že daňová kvóta je z pohledu přímých daní v řadě států EU tvořena daní z příjmů fyzických osob. Nejvyšší podíl daní z příjmů fyzických osob na přímých daní v roce 2006 dosahovaly severské státy. Dánsko je zajímavé také tím, že v rámci uvedených států má nejnižší podíl na přímých daních sociální příspěvky. Podíl daně z příjmů fyzických osob na přímých daní byl v období 1995-2006 u všech analyzovaných států stabilní, stejně na tom byla i daň z příjmů právnických osob. Ovšem celkové nejvyšší procento na přímých daní vykazují příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.

Průměrná celková složená daňová kvóta se ve sledovaném období udržuje na úrovni 37,1 % HDP a v porovnání s předchozím rokem 2005 vzrostla o dva procentní body. Skupina států OECD je pod průměrnou hodnotou EU-27, což vyvolávají státy mimo Evropské společenství. Jednotlivým skupinám států lze přisoudit určitou závislost ve výši daňové kvóty. Státy Evropské unie ve společenství EU-27, EA-15, EU-25 a OECD- Europe vykazují stejný nebo podobný trend. Stejně tak je to u států mimo Evropu u OECD-America a Pacifik. V současnosti základním trendem je stabilní výnos z příjmů fyzických osob, rostoucí výnos z příjmů právnických osob, i přes neustálé snižování sazby daně z příjmů korporací.

Podíl jednotlivých složek přímého zdanění v daňovém mixu obvykle koreluje s vyspělostí země a vyjadřuje průhlednost daňového systému. Daňová výtěžnost je téměř u všech uvedených států nejvyšší z položky sociálních příspěvků. Druhá nejvyšší položka celkového daňového zatížení je daň z příjmů fyzických osob. Výjimkou je Dánsko, kde nejvyšší položku tvoří daň z příjmů fyzických osob. V průměru se daňová

výtěžnost z daně z příjmů korporací ustálila na hodnotě 9 %, z příjmů fyzických osob na hodnotě 20,2 % a ze sociálních příspěvků na hodnotě 29 %. Nejvyšší změna, stupeň sblížení, byla zaznamenána u výtěžnosti daně z příjmů korporací k celkovým daním. V roce 1995 směrodatná odchylka od průměru EU-27 činila 76,7 % a postupně se do roku 2006 snížila na hodnotu 36,9 %. Je také zajímavé, že v roce 2006 protíná směrodatnou odchylku daně z příjmů fyzických osob. Z těchto skutečností je patrné, že daň z příjmů fyzických osob a s ní spojené sociální příspěvky, vzhledem k výtěžnosti k celkovým daňovým výnosům, je stabilní daní. Oproti tomu daň z příjmů právnických osob a její směrodatná odchylka se v čase mění. Vývoj daňových výnosů lze přičíst růstové fázi ekonomického cyklu a rozvoji kapitálových trhů přes hranice a zčásti i změnám ve financování korporací, neboť dluhové financování je daňově výhodné.

Struktura osobních důchodových daní v zemích Evropské unie je velmi různorodá a silně odráží národní tradice jednotlivých členských zemí. Liší se přístup jednotlivých zemí k možnostem zohledňování sociálních podmínek daňových poplatníků jako je počet vyživovaných dětí, rodinná situace, invalidita nebo věk. Většina členských zemí Evropské unie uplatňuje klouzavě progresivní sazby daně. Liší se však počet a nastavení hranice daňových pásem i daňových sazeb v jednotlivých pásmech. Některé z nových členských zemí používají lineární sazbu daně. Především nové členské a zejména postkomunistické státy se vyskytují na nejnižších pozicích v porovnání s nejvyšší statutární sazbou daně členských států EU.

Výše sazby daně z příjmů právnických osob činí nové členské státy atraktivní pro nadnárodní společnosti a může být také účinnou prevencí proti odlivu kapitálu ze země. Nové členské státy mají legitimní výhodu v daňové konkurenci, přesto je velmi obtížné dosáhnout srovnatelných podmínek ve všech členských státech. V období 1995 a 2008 vývoj sazeb daní z příjmů právnických osob v původních členských státech kopíroval vývoj v nových členských státech na úrovni vyšší o několik procentních bodů. Tento fakt lze chápat jako určitý stupeň daňové konkurence, nebo z pohledu integrační tendence budoucích nových členských států (např. Česká republika byla přijata do EU v roce 2004) přizpůsobit se ekonomicko-politickému prostředí vnitřního trhu. Řada původních členských zemí na tento vývoj zareagovala výrazným snížením nominálních sazeb a investičními pobídkami a podle již přijaté legislativy jednotlivých států tento trend bude pokračovat i v následujících letech.

Nejvyšší rozdíl mezi implicitní a nejvyšší statutární sazbou korporací vykazuje Estonsko, Itálie, Nizozemí v případě nižší implicitní sazby daně. Naopak u Španělska

a Kypru je implicitní daňová sazba vyšší než nejvyšší statutární sazba korporací. Je to dáno především odlišným zdaňováním dividend a odpočtu daňové ztráty.

Obecně nejvíce daňově zatížená je práce, dále kapitál a spotřeba, která měla ve sledovaném období stálý charakter. V posledním období implicitní sazba na kapitál zaznamenala mírný růst. Je nutné podotknout, že ve většině evropských zemí mají příspěvky na sociální zabezpečení mnohem větší vliv na efektivní daňovou sazbu práce než daň z příjmu fyzických osob.

Při porovnání daňové zátěže jednotlivých skupin podle ITR na kapitál a podnikatelské příjmy, ITR korporací a ITR kapitálových a podnikatelských příjmů domácností včetně OSVČ, byla ve sledovaném období ITR korporací. Je to dáno tím, že tato porovnávaná skupina zejména vykazuje příjmy z kapitálových investic. Tedy důležitou položkou zde hrají dividendy. V tomto případě ale nastupují právě bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění dividend.

Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům ostatních členských zemí Evropské unie.

Celkově lze říci, že určitý stupeň sblížení národních daňových systémů se vyvíjí pouze o daně z příjmů právnických osob. Tento trend může být způsoben buď daňovou konkurencí, nebo postupnou připraveností na zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně (CCCTB), kterým má být ovlivněno zdanění příjmů především nadnárodních korporací. Jedná se o to, že CCCTB bude počítán ze společného konsolidovaného základu daně a daně určité země, kde tato společnost sídlí. Právě místo sídla společnosti bude hrát klíčovou roli pro příjem z této daně do rozpočtů jednotlivých členských zemí. Osobní důchodové daně zůstávají i nadále v plné kompetenci jednotlivých členských států. To dokazuje rozdílné pojetí zdaňování příjmů fyzických osob na základě daně z příjmů, tak rozdílným pojetím sociální příspěvků, a dále určitá průměrná stabilita této daně ve sledovaném období.

Závěr

Na počátku existence Evropského hospodářského společenství byla za nezbytnou považována celková harmonizace zahrnující jak harmonizaci strukturální, tak i harmonizaci sazeb. Praktická snaha o prosazování harmonizačních opatření ukázala, že celková harmonizace není reálná jednak z důvodu velké odlišnosti daňových systémů a z důvodu nemožnosti prosazení řady harmonizačních opatření, které byly navrženy. Koordinace je realizovaná prostřednictvím čtyř směrnic, má za cíl odstranit překážky u pohybu kapitálu, přeshraničních investic a napomáhat zvyšování konkurenceschopnosti firem. Směrnice se týkají fúzí, zdaňování dividend, úroků a licencí.

U osobních důchodových daní dochází pouze k negativní harmonizaci prostřednictvím rozhodnutí Evropského soudního dvora, která zajišťuje respektování komunitárního práva v legislativě jednotlivých členských zemí. V současné době se ale připravuje novelizace Směrnice Rady 2003/48/ES, o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. V tomto vyhodnocení došla Evropská komise k závěrům, že je nutno zdokonalit směrnici v tom smyslu, aby se předešlo jejímu obcházení ze strany daňových subjektů a tím došlo ke snížení počtu případů vyhýbání se daňovým povinnostem v situacích, kdy subjekt pobírá úroky z úspor v jiném státě, než je daňovým rezidentem. Jedním z cílů legislativního návrhu, jak zamezit obcházení směrnice, je rozšíření definice příjmů úrokového charakteru s ohledem na vývoj spořicíh produktů v posledních letech. Záměr Evropské komise je takový, aby směrnice pokrývala všechny produkty, které jsou ekvivalentní k dluhovým pohledávkám včetně některých produktů životního pojištění.

Ve vztahu k vytvoření podmínek jednotného trhu jsou vzhledem k mobilitě daňového základu považovány za významné zejména daně z příjmů korporací a daně z kapitálových výnosů. V této souvislosti se Evropská komise pomocí koordinace a harmonizace v procesu sbližování a zjednodušení daňových systémů snaží vytvářet právní a ekonomické podmínky pro subjekty působící na vnitřním trhu, především pro nadnárodní korporace. Podle návrhu Evropské komise se zisky firem působících ve více než jedné členské zemi EU měly počítat podle jednotného vzorce platného v celé EU místo 27 různých, dnes používaných metod. Zisky by pak byly rozděleny do zemí, ve kterých firma působí (sídlí), a byly by také v souladu s daňovými sazbami příslušného státu zdaněny. Hlavním cílem komise je zavést konsolidovaný systém

na dobrovolné volbě. To znamená, že společnosti si jako metodu výpočtu zdanitelných zisků budou moci vybrat mezi konsolidovaným systémem a systémy jednotlivých států. Pokud se zemím EU podaří daně z příjmů korporací zkonsolidovat a zjednodušit systém pro soulad s předpisy, mají evropské firmy příležitost zajistit si trvalou konkurenční výhodu v celosvětovém měřítku. Podle prohlášení Ministerstva financí České republiky má tento systém CCCTB být implementován do českého daňového práva již v roce 2010.

Je patrné, že myšlenka harmonizace daně z příjmu podniků vychází z aktuální potřeby učinit daňový systém v EU spravedlivý a transparentní. Jakákoliv harmonizační úprava této problematiky se vždy přeneseně promítne do systému řízení podniků. Ze zájmu o využití institutu Societas Europaea, podnikatelské subjekty chtějí aktivně využívat možnost daňové optimalizace, volit výhodný právní systém pro konkrétní předmět podnikání a stejně tak zemi s výhodným daňovým systémem či lépe využívat smluv o ochraně investic. V situaci, kdy jsou základy daně definovány jednotně, neexistuje rozdíl mezi nominální a efektivní sazbou daně. Společnosti jsou samy schopny v jednotlivých zemích identifikovat daňové zatížení, a v oblasti daňových sazeb otvírá prostor pro spravedlivou daňovou soutěž.

Koordinace a harmonizace daňových systémů, tedy sladění národních daňových systémů a dobrovolné dodržování sjednaných pravidel, má za úkol eliminovat nezdravou konkurenci mezi daňovými systémy jednotlivých členských zemí, odstranit překážky pohybu pracovních sil, kapitálu a investic a obecně vést k vyšší produktivitě a prosperitě. Evropská unie však nemůže bez souhlasu všech členských zemí daňovou oblast ovlivnit. Osobní a firemní důchodové daně zůstávají i nadále velkou měrou v kompetenci národních vlád.

Seznam použité literatury

Monografie

- [1] BEGG, I.-GRIMWADA, N. *Paying for Europe*. Sheffield: Sheffield Academic Press, 1998, s. 200, ISBN 1-85075-858-1,
- [2] FUČÍK, I. a kol. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. Praha: ASPI a.s., 2008, 236 s., ISBN 978-807357-323-2
- [3] ŠIROKÝ, J. *Daně v evropské unii*, Praha: Linde a.s., 2006, 250 s., ISBN 80-7201-593-1
- [4] ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 184 s., ISBN 80-245-1046-4
- [5] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, Praha: ASPI a.s., 2006, s. 279 ISBN 80-7357-205-2
- [6] LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: ASPI a.s., 2007, s. 272, ISBN 978-80-7357-320-1
- [7] SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha: ASPI a.s., 2008, s. 328, ISBN 978-80-7357-354-6
- [8] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9 vyd. Praha: VOX a.s., 2008, s. 319, ISBN 978-80-86324-72-2
- [9] HLOUŠEK, J., KUČHTA, J. *Základy finančního práva*, 1. vyd., Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2007, s. 110, ISBN 978-80-87071-34-2
- [10] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2. vyd., Praha: ASPI a.s., 2008, s. 260, ISBN 978-80-7357-386-7
- [11] BALDWIN, R., WYPLOSZ, CH. *Ekonomie evropské integrace*, 2. vyd, Praha: Grada Publishing a.s., 2008, s. 480, ISBN 978-80-274-1807-1
- [12] ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*, 2. vyd., Praha: Beck, 2008, s. 301, ISBN 978-80-7400-005-8

Seriálové publikace

- [13] KOVÁCS, L. *Daňová harmonizace versus daňová konkurence v Evropě*. Bulletin Komory daňových poradců ČR. Brno: KDP ČR, 2006, č. 1/06, s. 20-26. ISSN 1211-9946
- [14] PLOJHAR, M. *Konkurence ve zdanění podniků v rozšířené EU*. In Sborník Ekonomika, právo, politika, Praha: CEP, 2004, č. 29/2004, s. 71-85. ISSN 1213-3299

Internetové zdroje

- [1] AKONT. *Societa Europaea – Evropská společnost*. [online] c2008. Dostupné na WWW: <<http://www.akont.cz/cz/societas-europaea-evropska-spolecnost>>
- [2] Evropský soudní dvůr, případ Schumacker č. C-279/93, případ Manninen č. C-319/02, případ Cobelfret č. C-138/07, případ Les Vergers du Verus Tuves č. C-48/07. Dostupné na WWW: <<http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=cs>>
- [3] European Commission. *Company Taxation in the Internal Market COM (2001)582 final*. [online] c2001 [2008-12-10]. Dostupné na WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>>
- [4] EUROPA - *Portál evropské unie*. Směrnice rady č. 90/434/EHS o fúzích. Dostupné na WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31990L0434:CS:PDF>>
- [5] EUROPA – *Portál evropské unie*. Směrnice rady č. 90/435/EHS o mateřských a dceřiných společnostech. Dostupné na WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:31990L0435:CS:PDF>>
- [6] EUROPA – *Portál evropské unie*. Směrnice rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor úrokového charakteru. Dostupné na WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:32003L0048:CS:PDF>>
- [7] EUROPA – *Portál Evropské unie*. Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi. Dostupné na WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:32003L0049:CS:PDF>>
- [8] Jak podnikat. *Smlouvy zamezující dvojí zdanění*. [online]. c2009 [cit. 2009-03-05]. Dostupné na WWW: <<http://www.jakpodnikat.cz/smlouvy-dvojjiho-zdaneni.php>>
- [9] Ministerstvo financí ČR, *Vyjádření ke Směrnici Rady č. 2003/48/ES*. , [online] c2008 [cit. 2009-03-10]. Dostupné na WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ref_verej_financ_dan_ref_40815.html?year=PRESENT>
- [10] European Commission, European Parliament and the economic and social committee, *Home state taxation*, COM (2005)702 final. [online] c2005 [2008-12-10]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm>
- [11] European Commission, taxation paper, *European Tax Survey*, workig paper no. 2/2004, Luxembourg: Office for Official Publication of the European Communities, 2004, 157, [online] c.2004 [2008-12-15]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_survey.pdf>
- [12] European Commission, MEMO 06/04 z doporučení Komise 2003/361/ES ze dne 6. května 2003 o definici malých a středních podniků, z nařízení Komise ES č. 364/2004 [online] c2004 [cit. 2008-12-21]. Dostupné na WWW: <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/06/4&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>>
- [13] European Commission, working paper – CCCTB/WP/057, c2007 [2009-2-18]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf>

- [14] CIO-business world. *V ČR je už založeno přes 60 evropských společností.* [online] c2008 [2009-2-25]. Dostupné na WWW: <http://www.businessworld.cz/bw.nsf/id/V_CR_je_uz_zalozeno_pres_60_evropskych_spolecnosti>
- [15] European Commission, *Taxation paper* no. 5/2004, TAXUD, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, c2004 [2009-01-15] Dostupné na WWW: <http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.html>
- [16] European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls>
- [17] European Commission, Eurostat. Taxation trends in the European Union, 2008. Dostupné na WWW: <http://publications.europa.eu/index_en.htm>
- [18] European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls>

Seznam právních předpisů

Evropské právo:

Směrnice č. 77/99/EHS
 Směrnice č. 90/434/EHS
 Směrnice č. 2005/19/ES
 Směrnice č. 2006/98/ES
 Směrnice č. 90/435/EHS
 Směrnice č. 2003/123/ES
 Směrnice č. 2006/98/ES
 Směrnice č. 2003/48/ES
 Směrnice č. 2003/49/ES
 Směrnice č. 2004/66/ES
 Směrnice č. 2006/98/ES
 Směrnice č. 2001/86/ES
 Směrnice č. 90/436/EEC
 Nařízení č. 2157/2001
 Nařízení č. 1435/2003
 Nařízení č. 1606/2002
 Nařízení č. 1435/2003

České právo:

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku
 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (2008 a 2009)
 Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
 Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev
 Pokyn MF ČR D-282
 Pokyn MF ČR D-258
 Pokyn MF ČR D-154
 Pokyn MF ČR D-151

Seznam příloh

Příloha A – Daně z příjmů fyzických osob v % k HDP

Příloha B – Daně z příjmů fyzických osob v % k celkovým daním

Příloha C – Daň z příjmů korporací v % k HDP

Příloha D – Daň z příjmů korporací v % k celkovým daním

Příloha E – Implicitní sazba daně v %: Kapitálové a podnikatelské příjmy

Příloha F – Implicitní sazba daně v %: Příjmy korporací

Příloha G – Implicitní sazba daně v %: Kapitálové a podnikatelské příjmy domácností a OSVČ

Příloha H – Nejvyšší statutární sazby daně korporací v %

Výše uvedené přílohy jsou dostupné na:

European Commission, Eurostat, informační tabulky ve formátu xls. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/taxation_trends_2008_annex.xls>

Příloha A – Daně z příjmů fyzických osob v % k HDP

Table A.2.1_G: Direct Taxes as % of GDP: Personal income taxes

													Difference ¹⁾	Ranking ²⁾	Revenue ²⁾
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	1995 to 2006		€ million
BE	13,4	13,1	13,3	13,3	13,0	13,2	13,5	13,3	13,0	12,8	12,7	12,2	-1,2	4	38 576,6
BG	-	-	-	-	-	4,1	3,6	3,2	3,3	3,2	3,0	2,7	-	26	685,2
CZ	4,8	4,8	4,8	4,7	4,5	4,6	4,5	4,7	4,9	4,8	4,6	4,2	-0,6	24	4 819,8
DK	26,3	26,2	25,9	25,5	25,8	25,6	26,0	25,7	25,6	24,9	24,9	24,5	-1,8	1	53 955,4
DE	9,3	9,4	9,2	9,5	9,9	10,2	9,9	9,6	9,3	8,7	8,6	8,9	-0,4	8	206 630,0
EE	8,3	7,7	7,5	8,0	7,9	6,9	6,6	6,4	6,5	6,3	5,6	5,6	-2,7	19	746,5
IE	10,3	10,3	10,1	9,7	9,0	8,6	8,1	7,1	6,8	7,5	7,3	7,3	-3,0	11	12 754,6
EL	3,6	3,7	4,0	4,9	5,1	5,0	4,5	4,5	4,4	4,4	4,6	4,6	1,0	21	9 918,0
ES	7,7	7,7	7,2	7,0	6,7	6,6	6,8	6,8	6,6	6,4	6,6	7,1	-0,6	12	69 412,0
FR	5,3	5,5	5,8	8,0	8,2	8,4	8,2	7,9	7,9	7,5	7,7	8,0	2,7	9	142 481,0
IT	10,4	10,7	11,1	11,2	11,3	10,6	10,8	10,6	10,5	10,4	10,4	10,8	0,4	5	159 373,0
CY	3,9	3,1	3,3	3,7	3,7	3,6	3,9	4,3	4,4	3,5	3,9	4,6	0,6	23	669,2
LV	5,3	5,1	5,4	5,7	5,6	5,6	5,5	5,6	5,8	5,9	5,7	6,0	0,7	17	967,1
LT	6,5	6,3	7,2	7,7	8,3	7,7	7,3	6,9	6,6	6,8	6,9	6,9	0,4	14	1 629,0
LU	8,0	8,1	8,1	7,5	7,2	7,2	7,0	6,4	6,6	6,7	7,2	7,5	-0,5	10	2 545,9
HU	6,7	7,3	6,9	6,6	6,9	7,1	7,5	7,5	7,0	6,6	6,6	6,7	0,0	16	6 050,9
MT	5,0	4,5	5,0	4,8	5,3	5,6	6,2	6,1	6,3	6,9	6,5	6,8	1,7	15	343,1
NL	7,7	7,2	6,3	6,1	6,0	6,1	6,2	6,8	6,5	5,9	6,6	7,0	-0,7	13	37 581,0
AT	9,3	9,8	10,4	10,5	10,5	10,0	10,7	10,5	10,4	10,1	9,6	9,7	0,4	7	24 953,8
PL	8,4	8,0	7,6	7,7	5,0	4,4	4,5	4,3	4,2	3,6	3,9	4,6	-3,8	22	12 491,3
PT	5,6	5,8	5,5	5,4	5,3	5,6	5,6	5,4	5,4	5,2	5,3	5,5	-0,1	20	8 469,8
RO	-	-	-	-	-	-	3,3	2,7	3,1	2,8	2,3	2,8	-	25	2 780,9
SI	6,0	6,1	6,1	5,8	5,7	5,7	5,8	5,8	5,8	5,8	5,6	5,9	-0,1	18	1 791,2
SK	3,6	4,0	4,4	4,4	4,3	3,4	3,5	3,3	3,2	2,7	2,6	2,5	-1,1	27	1 112,1
FI	14,2	15,4	14,2	13,8	13,5	14,5	14,0	13,9	13,6	13,2	13,5	13,2	-1,0	3	22 038,0
SE	16,3	17,2	17,4	17,5	17,8	17,2	16,0	14,7	15,2	15,4	15,5	15,5	-0,9	2	48 445,3
UK	10,2	9,6	9,2	10,2	10,4	10,8	10,8	10,4	10,0	9,9	10,4	10,6	0,3	6	201 754,4
NO	10,3	10,7	10,9	11,7	11,4	10,3	10,4	10,7	10,5	10,3	9,7	9,1	-1,2		24 384,1
EU-27															
weighted average	9,2	9,3	9,2	9,7	9,8	9,9	9,7	9,4	9,3	8,9	9,0	9,2	0,0		
arithmetic average	8,7	8,7	8,6	8,8	8,7	8,4	8,2	7,9	7,9	7,7	7,7	7,8	-0,8		
EA-15															
weighted average	8,5	8,6	8,6	9,1	9,2	9,2	9,1	9,0	8,8	8,4	8,5	8,7	0,2		
arithmetic average	8,0	8,0	8,0	8,1	8,0	8,0	8,1	7,9	7,8	7,7	7,7	7,9	-0,1		
EU-25															
weighted average	9,2	9,3	9,2	9,7	9,8	9,9	9,8	9,5	9,3	9,0	9,1	9,3	0,1		
arithmetic average	8,7	8,7	8,6	8,8	8,7	8,6	8,5	8,3	8,3	8,1	8,1	8,2	-0,4		
Convergence indicators															
St.dev./mean %	53,5	54,6	53,6	49,4	50,0	49,8	50,4	50,7	51,3	52,8	52,5	49,8	-3,7		
Max-min	22,7	23,1	22,6	21,8	22,1	22,2	22,6	23,0	22,5	22,3	22,6	22,0	-0,7		

1) in percentage points 2) Based on 2006 data

See explanatory notes in Annex C

Source: Commission Services

Příloha B – Daně z příjmů fyzických osob v % k celkovým daním

Table A.2.1_T: Direct Taxes as % of Total Taxation: Personal income taxes

														Difference ¹⁾	Ranking ²⁾	Revenue ²⁾ € million
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	1995 to 2006			
BE	30,6	29,5	29,6	29,3	28,6	29,2	29,9	29,4	29,1	28,4	28,3	27,3	-3,3	5	38 576,6	
BG	-	-	-	-	-	12,6	11,4	10,8	10,1	9,5	8,7	7,9	-	27	685,2	
CZ	13,3	13,7	13,8	14,1	13,1	13,5	13,3	13,4	13,6	12,8	12,3	11,7	-1,6	24	4 819,8	
DK	53,9	53,4	52,9	51,8	51,6	51,9	53,6	53,6	53,2	50,9	49,0	49,9	-4,0	1	53 955,4	
DE	23,4	23,1	22,7	23,2	23,6	24,4	24,7	24,3	23,5	22,3	22,2	22,7	-0,8	9	206 630,0	
EE	22,0	21,9	21,3	22,9	23,2	22,1	21,5	20,7	21,0	20,5	18,2	18,2	-3,9	15	746,5	
IE	31,0	31,0	31,3	30,6	28,4	27,2	27,1	24,9	23,4	24,5	23,7	22,4	-8,6	10	12 754,6	
EL	12,5	12,4	13,2	15,1	15,4	14,4	13,6	13,5	13,6	14,2	14,5	14,8	2,3	21	9 918,0	
ES	23,6	23,3	21,7	21,3	19,8	19,5	20,2	20,1	19,4	18,5	18,6	19,4	-4,2	14	69 412,0	
FR	12,3	12,5	13,2	18,1	18,3	18,9	18,8	18,3	18,5	17,4	17,7	18,0	5,7	17	142 481,0	
IT	26,1	25,6	25,3	26,3	26,5	25,4	26,1	25,9	25,4	25,6	25,7	25,5	-0,5	6	159 373,0	
CY	14,8	11,9	12,6	13,5	13,3	12,0	12,5	13,6	13,5	10,4	10,9	12,5	-2,3	23	669,2	
LV	16,0	16,7	16,8	16,8	17,6	18,8	19,3	19,8	20,5	20,9	19,6	19,8	3,8	13	967,1	
LT	22,7	22,7	23,3	24,0	26,0	25,6	25,3	24,2	23,3	24,0	24,1	23,1	0,4	8	1 629,0	
LU	21,7	21,7	20,6	19,1	18,8	18,3	17,7	16,2	17,2	17,8	19,0	21,1	-0,5	11	2 545,9	
HU	16,1	17,9	17,6	17,0	17,7	18,5	19,6	19,9	18,6	17,5	17,6	18,1	2,0	16	6 050,9	
MT	18,8	17,7	18,4	18,7	19,3	19,8	20,3	19,4	20,0	20,7	19,2	20,1	1,2	12	343,1	
NL	19,2	17,9	15,9	15,5	14,9	15,2	16,1	18,1	17,5	15,8	17,5	17,8	-1,4	18	37 581,0	
AT	22,5	23,0	23,7	23,8	23,9	23,4	24,0	24,0	24,1	23,5	22,8	23,2	0,7	7	24 953,8	
PL	22,6	21,5	21,0	21,7	14,2	13,5	13,9	13,1	13,1	11,6	12,0	13,6	-9,0	22	12 491,3	
PT	17,5	17,7	16,8	16,3	15,6	16,2	16,5	15,6	15,5	15,3	15,2	15,2	-2,3	19	8 469,8	
RO	-	-	-	-	-	-	12,0	9,5	11,1	10,4	8,2	10,0	-	25	2 780,9	
SI	15,0	15,7	16,0	14,8	14,6	15,0	15,2	15,0	15,0	15,0	14,2	15,0	0,1	20	1 791,2	
SK	9,0	10,1	11,7	11,9	12,2	10,0	10,7	9,9	9,7	8,4	8,4	8,5	-0,5	26	1 112,1	
FI	31,1	32,7	30,8	30,0	29,4	30,6	31,5	31,2	31,0	30,5	30,7	30,4	-0,7	3	22 038,0	
SE	34,1	34,2	34,2	33,9	34,3	33,2	32,1	30,7	31,5	31,6	31,4	31,6	-2,5	2	48 445,3	
UK	29,1	27,4	26,0	27,9	28,2	28,8	29,1	29,1	28,2	27,8	28,4	28,2	-0,9	4	201 754,4	
NO	24,6	25,2	25,8	27,8	26,9	24,1	24,3	24,8	24,9	23,7	22,2	20,7	-3,9		24 384,1	
EU-27																
weighted average	23,3	23,0	22,7	24,1	24,0	24,2	24,4	24,1	23,6	22,9	23,0	23,1	-0,2			
arithmetic average	22,3	22,2	22,0	22,3	21,9	21,5	21,3	20,9	20,8	20,2	19,9	20,2	-2,1			
EA-15																
weighted average	21,3	21,1	20,9	22,3	22,2	22,4	22,7	22,5	22,0	21,2	21,3	21,5	0,2			
arithmetic average	21,3	21,0	20,8	21,0	20,7	20,6	20,9	20,7	20,4	20,0	20,0	20,4	-1,0			
EU-25																
weighted average	23,3	23,0	22,7	24,1	24,0	24,2	24,5	24,2	23,7	23,0	23,1	23,2	0,0			
arithmetic average	22,3	22,2	22,0	22,3	21,9	21,8	22,1	21,8	21,6	21,0	20,8	21,1	-1,2			
Convergence indicators																
St dev./mean %	40,3	40,4	39,5	35,8	36,3	36,6	37,3	37,9	38,0	39,1	38,4	37,5	-2,8			
Max-min	45,0	43,2	41,2	39,9	39,4	41,9	42,9	44,1	43,5	42,4	40,9	42,0	-3,0			

1) in percentage points 2) Based on 2006 data

See explanatory notes in Annex C

Source: Commission Services

Příloha C – Daň z příjmů korporací v % k HDP

Table A.2.2_G: Direct Taxes as % of GDP: Corporate income tax

														Difference ¹⁾	Ranking ²⁾	Revenue ²⁾
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	1995 to 2006	€ million		
BE	2,3	2,7	2,8	3,4	3,2	3,2	3,1	3,0	2,9	3,2	3,4	3,7	1,4		9	11 835,4
BG	-	-	-	-	-	2,8	3,6	3,4	3,4	2,9	2,9	3,6	-		12	901,8
CZ	4,6	3,4	3,8	3,4	3,8	3,5	4,1	4,3	4,6	4,7	4,5	4,5	-0,1		4	5 096,1
DK	2,3	2,5	2,7	3,0	2,4	3,3	2,8	2,9	2,9	3,2	3,9	4,3	2,0		5	9 470,7
DE	0,9	1,2	1,3	1,3	1,5	1,7	0,6	0,6	0,7	0,9	1,1	1,4	0,5		27	31 680,0
EE	2,4	1,6	1,8	2,4	2,0	0,9	0,7	1,1	1,6	1,7	1,4	1,5	-0,9		26	199,6
IE	2,7	3,1	3,2	3,3	3,8	3,7	3,5	3,7	3,7	3,6	3,4	3,8	1,1		8	6 685,0
EL	2,3	2,0	2,3	2,8	3,2	4,1	3,3	3,4	2,9	3,0	3,2	2,7	0,3		21	5 689,0
ES	1,9	2,0	2,7	2,5	2,9	3,1	2,9	3,3	3,1	3,5	3,9	4,2	2,3		6	41 483,0
FR	1,8	2,0	2,3	2,3	2,7	2,8	3,1	2,5	2,1	2,7	2,7	2,9	1,1		17	51 877,0
IT	3,3	3,8	4,1	2,5	2,7	2,3	2,9	2,5	2,2	2,2	2,4	3,0	-0,4		16	44 178,0
CY	4,0	4,4	4,4	4,9	5,9	6,2	6,2	6,0	4,3	3,7	4,6	5,5	1,5		1	803,1
LV	1,8	1,8	2,2	2,3	2,0	1,6	1,9	1,9	1,5	1,7	2,0	2,3	0,4		25	364,6
LT	2,1	1,8	1,6	1,3	0,8	0,7	0,5	0,6	1,4	1,9	2,1	2,8	0,7		20	663,2
LU	6,6	6,8	7,5	7,6	6,7	7,0	7,3	8,0	7,4	5,7	5,8	5,0	-1,6		2	1 680,3
HU	1,9	1,8	1,9	2,2	2,3	2,2	2,3	2,3	2,2	2,1	2,1	2,3	0,4		24	2 100,0
MT	2,6	2,3	2,6	2,5	2,7	2,9	3,2	3,9	4,5	4,0	4,0	4,5	1,9		3	227,3
NL	3,3	4,1	4,5	4,5	4,5	4,3	4,2	3,6	3,0	3,4	3,7	3,7	0,4		10	19 710,0
AT	1,6	2,1	2,3	2,4	2,0	2,2	3,3	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	0,7		23	6 102,7
PL	2,7	2,7	2,7	2,6	2,4	2,4	1,9	2,0	1,8	2,2	2,5	2,4	-0,3		22	6 521,0
PT	2,4	2,8	3,2	3,2	3,6	3,9	3,4	3,4	2,9	3,0	2,8	3,0	0,6		15	4 649,2
RO	-	-	-	-	-	-	2,5	2,5	2,7	3,1	2,7	2,8	-		18	2 777,8
SI	0,5	0,9	1,1	1,0	1,2	1,2	1,3	1,6	1,8	2,0	2,8	3,0	2,5		14	920,2
SK	6,0	4,3	3,7	3,2	3,1	2,6	2,6	2,5	2,8	2,6	2,7	2,8	-3,2		19	1 262,5
FI	2,3	2,8	3,5	4,3	4,3	5,9	4,2	4,2	3,4	3,5	3,3	3,4	1,1		13	5 615,0
SE	2,6	2,6	2,8	2,6	3,1	3,8	2,6	2,1	2,2	2,9	3,6	3,6	1,0		11	11 374,9
UK	2,7	3,1	3,8	3,8	3,3	3,4	3,5	2,8	2,7	2,8	3,3	3,9	1,2		7	73 923,7
NO	4,8	5,2	5,0	3,2	4,5	8,9	8,9	8,1	8,0	9,8	11,8	12,9	8,1			34 593,3
EU-27																
weighted average	2,0	2,4	2,7	2,6	2,7	2,8	2,6	2,3	2,2	2,4	2,7	3,0	0,9			
arithmetic average	2,7	2,7	3,0	3,0	3,0	3,1	3,0	3,0	2,9	2,9	3,1	3,3	0,6			
EA-15																
weighted average	1,9	2,2	2,5	2,3	2,5	2,6	2,4	2,2	2,0	2,3	2,5	2,8	0,9			
arithmetic average	2,6	2,9	3,2	3,2	3,4	3,6	3,5	3,5	3,2	3,1	3,3	3,5	0,9			
EU-25																
weighted average	2,0	2,4	2,7	2,6	2,7	2,8	2,6	2,3	2,2	2,4	2,7	3,0	0,9			
arithmetic average	2,7	2,7	3,0	3,0	3,0	3,1	3,0	3,0	2,8	2,9	3,1	3,3	0,6			
Convergence indicators																
St. dev./mean %	66,9	52,2	48,1	51,9	49,8	54,7	57,6	65,8	59,4	40,4	38,1	33,1	-33,8			
Max-min	6,0	5,9	6,4	6,6	5,9	6,3	6,8	7,5	6,6	4,8	4,7	4,1	-1,9			

1) in percentage points 2) Based on 2006 data

See explanatory notes in Annex C

Source: Commission Services

Příloha D – Daň z příjmů korporací v % k celkovým daním

Table A.2.2_T: Direct Taxes as % of Total Taxation: Corporate income tax

															Difference ¹⁾	Ranking ²⁾	Revenue ²⁾ € million
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	1995 to 2006				
BE	5,4	6,0	6,3	7,4	7,1	7,1	6,9	6,7	6,4	7,1	7,5	8,4	3,0	15	11 835,4		
BG	-	-	-	-	-	8,5	11,6	11,5	10,3	8,7	8,5	10,5	-	7	901,8		
CZ	12,7	9,7	11,0	10,1	11,2	10,3	12,0	12,3	12,8	12,5	12,0	12,3	-0,3	4	5 096,1		
DK	4,8	5,1	5,5	6,1	4,8	6,6	5,7	6,0	6,0	6,4	7,7	8,8	4,0	13	9 470,7		
DE	2,2	2,9	3,1	3,3	3,6	4,0	1,4	1,5	1,9	2,4	2,8	3,5	1,2	27	31 680,0		
EE	6,4	4,5	5,0	7,0	5,8	2,9	2,3	3,6	5,1	5,4	4,7	4,9	-1,6	26	199,6		
IE	8,3	9,3	9,8	10,5	11,9	11,7	11,9	13,0	12,7	11,8	11,0	11,8	3,5	5	6 685,0		
EL	8,0	6,8	7,5	8,6	9,5	12,0	10,1	10,0	9,1	9,6	10,3	8,5	0,4	14	5 689,0		
ES	5,8	6,1	8,1	7,7	8,7	9,2	8,6	9,6	9,3	10,0	11,0	11,6	5,8	6	41 483,0		
FR	4,2	4,7	5,2	5,3	5,9	6,3	7,0	5,9	5,0	6,3	6,1	6,5	2,4	23	51 877,0		
IT	8,3	9,0	9,4	5,8	6,4	5,6	7,0	6,1	5,3	5,3	5,8	7,1	-1,3	22	44 178,0		
CY	14,9	16,7	17,0	17,6	21,2	20,6	20,1	19,2	13,0	11,1	13,1	15,0	0,1	1	803,1		
LV	5,5	5,9	6,8	6,8	6,4	5,3	6,6	6,8	5,2	6,0	6,9	7,5	2,0	19	364,6		
LT	7,4	6,4	5,0	4,1	2,6	2,3	1,9	2,1	4,9	6,6	7,3	9,4	2,0	11	663,2		
LU	17,7	18,1	19,0	19,4	17,4	17,8	18,4	20,4	19,2	15,3	15,4	13,9	-3,7	2	1 680,3		
HU	4,5	4,5	4,9	5,5	5,9	5,6	6,0	6,1	5,8	5,6	5,6	6,3	1,7	24	2 100,0		
MT	9,8	9,0	9,4	9,6	10,0	10,3	10,6	12,3	14,4	12,0	11,8	13,3	3,5	3	227,3		
NL	8,1	10,1	11,4	11,4	11,0	10,7	11,0	9,4	8,1	9,0	9,7	9,3	1,2	12	19 710,0		
AT	4,0	5,0	5,2	5,4	4,6	5,2	7,3	5,6	5,5	5,7	5,7	5,7	1,7	25	6 102,7		
PL	7,3	7,1	7,5	7,3	6,9	7,5	5,8	6,3	5,6	7,1	7,6	7,1	-0,2	21	6 521,0		
PT	7,4	8,4	9,6	9,5	10,6	11,3	10,0	9,9	8,2	8,7	7,9	8,3	0,9	16	4 649,2		
RO	-	-	-	-	-	-	8,8	9,0	9,9	11,5	9,6	9,9	-	9	2 777,8		
SI	1,3	2,4	2,8	2,6	3,1	3,1	3,4	4,1	4,6	5,0	7,2	7,7	6,4	18	920,2		
SK	15,0	11,0	9,8	8,9	8,8	7,7	7,9	7,6	8,3	8,2	8,7	9,7	-5,4	10	1 262,5		
FI	5,0	6,0	7,5	9,4	9,4	12,5	9,4	9,3	7,7	8,1	7,6	7,7	2,7	17	5 615,0		
SE	5,4	5,1	5,6	5,1	5,9	7,3	5,3	4,3	4,6	6,0	7,4	7,4	2,0	20	11 374,9		
UK	7,7	8,9	10,7	10,3	9,1	9,0	9,3	7,8	7,6	7,8	8,9	10,4	2,6	8	73 923,7		
NO	11,4	12,3	11,8	7,5	10,7	20,9	20,7	18,9	18,9	22,7	27,0	29,3	18,0		34 593,3		
EU-27																	
weighted average	5,2	5,9	6,8	6,4	6,5	6,8	6,5	6,0	5,6	6,3	6,8	7,5	2,3				
arithmetic average	7,5	7,5	8,1	8,2	8,3	8,5	8,4	8,4	8,0	8,1	8,4	9,0	1,5				
EA-15																	
weighted average	4,7	5,5	6,1	5,7	6,1	6,4	6,0	5,6	5,1	5,8	6,2	6,8	2,1				
arithmetic average	7,4	8,0	8,8	8,9	9,4	9,8	9,5	9,5	8,7	8,5	8,9	9,2	1,9				
EU-25																	
weighted average	5,2	5,9	6,8	6,4	6,5	6,8	6,5	5,9	5,6	6,2	6,8	7,5	2,3				
arithmetic average	7,5	7,5	8,1	8,2	8,3	8,5	8,2	8,2	7,9	8,0	8,4	8,9	1,4				
Convergence indicators																	
St.dev./mean %	76,7	63,1	56,8	61,2	65,3	62,8	66,3	75,0	68,0	46,0	40,8	36,9	-39,8				
Max-min	16,3	15,7	16,2	16,8	18,7	18,3	18,6	19,0	17,3	12,9	12,6	11,5	-4,8				

1) in percentage points 2) Based on 2006 data

See explanatory notes in Annex C

Source: Commission Services

Príloha E – Implicitní sazba daně v %: Kapitálové a podnikatelské příjmy

Table D.3.1: Implicit tax rates in %: Capital and business income

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Difference ¹⁾ 1995 to 2006	Ranking ²⁾
BE	16,9	17,4	17,9	19,6	19,9	19,0	19,0	19,4	19,6	19,9	20,1	20,2	3,3	9
BG	-	-	-	-	-	10,5	12,3	-	-	-	-	-	-	n.a.
CZ	22,8	18,7	20,6	17,2	18,3	17,9	19,4	20,8	21,9	25,8	23,3	22,8	0,0	7
DK	21,2	22,1	22,7	27,6	27,4	23,8	17,5	17,2	21,3	29,9	33,9	27,4	6,3	3
DE	17,8	20,7	20,3	21,4	24,2	24,5	18,2	16,9	17,2	17,6	19,0	19,7	1,8	12
EE	15,8	8,6	10,7	12,8	11,2	4,5	3,4	5,0	6,5	6,6	6,1	6,6	-9,2	16
IE	17,8	19,1	18,8	18,7	23,5	24,1	24,9	24,6	26,6	27,7	26,2	29,5	11,7	1
EL	9,1	8,6	9,9	12,5	13,5	15,4	13,3	13,8	12,6	12,7	-	-	-	n.a.
ES	13,6	14,1	16,1	16,1	18,1	20,1	19,0	20,1	19,7	21,1	23,2	25,0	11,4	5
FR	14,7	16,8	17,0	17,1	19,1	19,9	20,6	19,1	17,8	19,8	20,5	21,9	7,2	8
IT	18,3	19,7	22,2	20,4	22,8	22,9	22,8	21,6	24,5	22,4	22,5	26,0	7,6	4
CY	-	-	-	-	-	19,5	19,4	20,6	18,6	17,9	21,7	28,1	-	2
LV	-	9,2	9,9	12,4	10,3	6,7	7,0	6,7	5,2	5,5	7,2	-	-	n.a.
LT	11,3	10,7	10,7	11,1	9,6	6,6	5,2	4,8	6,9	8,4	9,5	12,0	0,7	15
LU	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
HU	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
MT	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
NL	15,7	17,3	17,0	16,9	17,0	14,8	17,0	18,1	15,7	15,6	14,7	14,7	-0,9	14
AT	20,5	23,3	23,8	24,1	22,6	21,6	28,6	23,7	21,5	21,5	19,6	19,8	-0,7	11
PL	14,9	15,1	15,4	14,8	16,7	16,0	15,8	17,1	15,8	14,0	16,3	-	-	n.a.
PT	14,7	17,2	19,7	19,8	21,7	24,3	22,3	22,3	20,0	19,7	19,3	-	-	n.a.
RO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
SI	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
SK	32,3	28,9	25,2	25,0	23,6	20,3	19,3	19,7	19,7	19,0	17,0	16,3	-16,0	13
FI	22,7	24,7	25,9	27,3	27,1	31,5	21,6	22,9	21,1	21,2	22,1	20,1	-2,6	10
SE	13,7	17,4	19,4	19,7	25,0	31,9	23,3	19,0	-	-	-	-	-	n.a.
UK	18,7	19,3	21,2	22,4	23,8	24,5	25,5	21,5	18,8	19,6	21,9	24,2	5,5	6
NO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
EU-27														
weighted average	17,0	18,7	19,6	20,0	21,9	22,4	20,8	19,5	19,1	19,7	20,8	22,4	5,4	
arithmetic average	17,5	17,4	18,2	18,8	19,8	19,1	18,0	17,9	17,6	18,3	19,2	20,9	3,4	
EA-15														
weighted average	16,7	18,7	19,3	19,5	21,4	21,9	20,0	19,2	19,2	19,6	20,5	21,9	5,2	
arithmetic average	16,5	18,1	19,0	19,4	20,9	21,5	20,6	20,3	19,6	19,8	20,8	22,5	6,0	
EU-25														
weighted average	17,0	18,7	19,6	20,0	21,9	22,5	20,9	19,5	19,1	19,7	20,8	22,4	5,4	
arithmetic average	17,5	17,4	18,2	18,8	19,8	19,5	18,2	17,9	17,6	18,3	19,2	20,9	3,4	
Convergence indicators														
St.dev./mean %	30,0	28,8	25,3	24,3	24,6	32,5	30,9	29,5	30,2	32,8	31,5	27,6	-2,4	
Max-min	23,2	20,4	16,0	16,5	17,8	27,4	25,2	19,8	21,4	24,5	27,8	22,9	-0,3	

1) in percentage points 2) Based on 2006 data

See explanatory notes in Annex C

Source: Commission Services

Příloha F – Implicitní sazba daně v %: Příjmy korporací

Table D.3.1.1: Implicit tax rates in %: Corporate income

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Difference ¹⁾ 1995 to 2006	Ranking ²⁾
BE	19,5	22,5	23,5	27,4	26,8	23,6	23,6	23,1	22,0	22,2	21,7	21,7	2,2	7
BG	-	-	-	-	-	11,5	15,4	-	-	-	-	-	-	n.a.
CZ	47,2	31,4	41,4	28,0	30,1	26,2	28,3	30,3	32,0	29,8	25,1	23,4	-23,8	6
DK	20,2	22,2	22,2	29,0	21,3	24,4	21,9	21,1	23,2	26,7	28,3	29,8	9,6	4
DE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
EE	29,1	14,4	16,4	18,4	17,9	4,1	3,0	4,7	6,5	7,0	5,6	6,2	-22,8	14
IE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
EL	15,1	13,1	18,5	21,9	26,1	31,4	23,3	25,1	19,4	18,8	-	-	-	n.a.
ES	-	-	-	-	-	30,7	28,5	31,4	31,2	35,2	42,3	49,3	-	1
FR	21,5	26,0	26,2	24,7	28,7	29,6	32,9	29,0	24,4	30,6	31,2	34,7	13,1	2
IT	19,5	21,8	26,0	18,8	22,5	19,3	23,7	20,9	24,5	21,2	21,0	27,5	8,1	5
CY	-	-	-	-	-	24,3	22,5	22,1	22,0	19,6	27,1	33,9	-	3
LV	-	-	14,9	17,1	12,6	8,6	8,8	7,9	6,4	7,4	9,6	-	-	n.a.
LT	11,2	10,1	8,9	8,7	6,3	3,7	2,4	2,6	5,5	7,2	8,0	10,7	-0,6	13
LU	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
HU	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
MT	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
NL	19,8	23,5	22,3	22,7	21,8	18,1	17,2	18,0	14,4	14,7	12,9	12,7	-7,1	12
AT	22,6	25,7	26,7	26,8	25,2	24,7	33,5	26,1	23,3	23,4	21,8	21,6	-1,0	8
PL	46,8	51,6	46,2	42,7	42,7	37,7	37,9	39,2	22,6	18,7	22,4	-	-	n.a.
PT	17,1	19,5	21,4	20,1	21,5	25,5	22,7	22,4	19,2	19,2	18,9	-	-	n.a.
RO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
SI	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
SK	-	-	42,0	41,5	37,3	30,3	25,2	27,0	28,6	22,2	21,6	18,4	-	10
FI	19,5	22,5	24,0	25,9	25,4	30,6	18,5	21,1	18,7	18,5	18,3	15,4	-4,1	11
SE	19,2	22,3	23,9	23,6	29,2	41,0	30,8	23,5	-	-	-	-	-	n.a.
UK	17,5	19,5	23,2	22,6	23,2	23,4	24,2	17,4	14,4	14,4	18,0	21,4	3,9	9
NO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
EU-27														
weighted average	20,6	23,4	25,3	23,6	25,4	25,8	26,5	23,7	21,8	22,9	24,7	28,6	8,0	
arithmetic average	23,0	23,1	25,2	24,7	24,6	23,4	22,2	21,7	19,9	19,8	20,8	23,3	0,3	
EA-15														
weighted average	20,3	23,5	25,1	22,8	25,4	25,4	26,9	25,2	23,9	25,6	27,0	31,3	11,0	
arithmetic average	19,3	21,8	23,6	23,5	24,8	25,8	24,6	23,9	21,9	22,3	23,9	27,1	7,8	
EU-25														
weighted average	20,6	23,4	25,3	23,6	25,4	25,8	26,5	23,7	21,8	22,9	24,7	28,6	8,0	
arithmetic average	23,0	23,1	25,2	24,7	24,6	24,1	22,6	21,7	19,9	19,8	20,8	23,3	0,3	
Convergence indicators														
St.dev./mean %	50,8	40,7	38,6	34,8	33,0	39,4	35,5	38,2	36,4	34,6	36,5	39,3	-11,5	
Max-min	35,9	41,4	37,3	34,0	36,4	37,3	35,4	36,7	26,5	28,2	36,8	43,1	7,1	

1) in percentage points 2) Based on 2006 data

See explanatory notes in Annex C

Source: Commission Services

Příloha G – Implicitní sazba daně v %: Kapitálové a podnikatelské příjmy domácností a OSVČ

Table D.3.1.2: Implicit tax rates in %: Capital and business income of households and self-employed

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Difference ¹⁾ 1995 to 2006	Ranking ²⁾
BE	13,6	13,2	13,2	13,0	13,2	13,0	13,0	13,6	14,3	14,6	15,0	15,1	1,4	8
BG	-	-	-	-	-	9,2	8,6	-	-	-	-	-	-	n.a.
CZ	8,8	9,6	8,8	8,8	8,5	10,0	10,0	10,4	10,7	18,9	18,4	19,2	10,4	4
DK	20,7	20,4	21,5	22,9	33,8	19,6	7,7	7,8	13,3	29,1	37,8	17,1	-3,6	6
DE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
EE	3,0	2,4	4,1	3,9	2,6	4,7	3,9	4,7	4,7	4,1	6,6	5,7	2,7	13
IE	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
EL	6,4	6,3	6,7	8,6	8,5	8,8	8,8	9,2	9,4	9,4	-	-	-	n.a.
ES	-	-	-	-	-	13,6	13,2	13,0	12,6	12,5	12,5	12,6	-	10
FR	10,1	10,9	10,6	11,0	11,7	12,3	11,8	11,6	11,9	11,1	11,7	12,4	2,3	11
IT	13,1	13,6	14,4	15,0	15,6	17,2	15,0	14,6	16,7	15,8	15,9	17,2	4,0	5
CY	-	-	-	-	-	8,6	9,5	14,7	12,2	14,8	13,9	19,7	-	3
LV	0,3	0,3	0,3	0,4	0,5	1,1	0,7	1,1	0,7	0,6	0,5	-	-	n.a.
LT	4,0	4,3	4,9	5,1	4,9	3,9	3,9	3,1	2,7	2,9	3,7	3,6	-0,4	14
LU	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
HU	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
MT	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
NL	10,8	10,3	9,7	9,0	9,7	8,7	14,0	15,0	15,1	14,4	15,8	16,2	5,4	7
AT	10,3	9,4	8,6	8,4	7,6	6,9	7,7	8,8	7,6	6,7	5,8	6,3	-4,0	12
PL	8,1	7,9	8,0	8,0	10,0	10,0	10,9	12,0	12,7	11,1	12,7	-	-	n.a.
PT	9,5	11,3	12,6	14,5	15,8	16,3	14,9	15,1	15,0	13,1	11,9	-	-	n.a.
RO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
SI	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	n.a.
SK	-	-	16,8	17,9	17,6	15,6	16,0	16,1	15,1	16,6	13,8	14,3	-	9
FI	21,0	21,5	22,3	22,5	22,4	23,3	21,4	19,6	18,6	18,4	21,4	24,1	3,1	1
SE	6,6	11,3	13,3	14,3	18,8	22,1	15,4	13,5	-	-	-	-	-	n.a.
UK	14,8	14,1	13,7	16,4	18,0	18,6	19,0	20,0	19,5	21,5	20,8	21,5	6,7	2
NO	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
EU-27														
weighted average	12,1	12,4	12,6	13,5	14,8	15,0	14,3	14,5	14,8	15,3	15,8	16,2	4,1	
arithmetic average	10,1	10,4	11,2	11,7	12,9	12,2	11,3	11,8	11,8	13,1	14,0	14,6	4,6	
EA-15														
weighted average	11,5	11,9	12,0	12,4	12,9	13,5	13,2	13,1	13,7	13,0	13,6	14,3	2,8	
arithmetic average	11,8	12,1	12,3	12,8	13,1	12,9	12,9	13,5	13,3	13,1	13,8	15,4	3,6	
EU-25														
weighted average	12,1	12,4	12,6	13,5	14,8	15,0	14,3	14,5	14,8	15,3	15,8	16,2	4,1	
arithmetic average	10,1	10,4	11,2	11,7	12,9	12,3	11,4	11,8	11,8	13,1	14,0	14,6	4,6	
Convergence indicators														
St.dev./mean %	47,4	45,6	46,2	45,6	54,2	40,6	36,1	35,2	34,8	45,3	52,8	37,5	-9,9	
Max-min	20,7	21,1	22,0	22,4	33,3	22,2	20,6	18,9	18,9	28,6	37,2	20,5	-0,2	

1) in percentage points 2) Based on 2006 data

See explanatory notes in Annex C

Source: Commission Services

