

Konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob

Diplomová práce

Vedoucí práce:

doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

Bc. Ivana Novotná

Brno 2016

Děkuji vedoucí diplomové práce doc. Ing. Danuši Nerudové, Ph.D. za účinnou metodickou, pedagogickou a odbornou pomoc a dále rodinným příslušníkům a příteli za podporu, inspiraci a velké pochopení v průběhu zpracování diplomové práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 23. května 2016

Abstract

NOVOTNÁ, I. Consolidated Corporate Tax Base: Diploma thesis, Brno: Mendel University in Brno, 2016, Faculty of Business and Economics, 2016. Thesis supervisor was doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

The diploma thesis deals with the impact Common Consolidated Corporate Tax Base on the Czech Republic and change allocation formula, which would be advantageous for the Czech Republic. The theoretical part deals with development of tax harmonization and directive CCCTB. In the practical part is tax base calculated and then performing modelling allocation formula and evaluation of results.

Keywords

Common consolidated Corporate Tax Base, legal entities, allocation formula, revenues, assets, labour costs, employees, tax harmonization.

Abstrakt

NOVOTNÁ, I. Konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob: diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, 2016. Vedoucí práce byla doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

Diplomová práce se zabývá dopadem společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob na Českou republiku a úpravou alokačního vzorce, který by byl pro ČR výhodnější. Teoretická část je věnována vývoji daňové harmonizace a směrnici o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. V praktické části je vypočítán základ daně a daňová povinnost společností při aplikaci CCCTB a následně provedena modelace přerozdělovacího mechanismu a zhodnocení dosažených výsledků.

Klíčová slova

Konsolidovaný základ daně, právnické osoby, alokační vzorec, tržby, aktiva, mzdové náklady, zaměstnanci, daňová harmonizace.

Obsah

1	Úvod	15
2	Cíl a metodika práce	18
2.1	Cíl práce.....	18
2.2	Metodika práce.....	18
3	Daňová harmonizace	23
3.1	Daňová konkurence vs. daňová harmonizace	23
3.2	Vývoj harmonizace korporátních daní.....	25
3.2.1	Zdanění v domácí zemi	26
3.2.2	Společný konsolidovaný základ daně.....	26
3.2.3	Evropská korporativní daň	26
3.2.4	Povinný harmonizovaný základ daně	26
3.3	Významné směrnice v oblasti přímého zdanění	26
3.3.1	SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003	26
3.3.2	SMĚRNICE RADY 2009/133/ES ze dne 19. října 2009	26
3.3.3	SMĚRNICE RADY 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření.....	27
3.3.4	SMĚRNICE RADY 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS	27
3.3.5	SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011.....	27
3.4	Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob.....	29
3.4.1	Definice společností	29
3.4.2	Hlavní přínosy zavedení CCCTB	37
3.4.3	Výpočet základu daně.....	38
3.4.4	Odpisování dlouhodobých aktiv.....	40
3.4.5	Ztráty.....	42
3.4.6	Rozdělení konsolidovaného základu daně	42

3.4.7	Připomínky k CCCTB	43
3.4.8	Nový přístup CCCTB	45
4	Dopad zavedení CCCTB na Českou republiku	47
4.1.1	Aplikace konsolidovaného základu daně z příjmů PO	47
4.1.2	Zhodnocení výsledků	62
5	Diskuze	69
6	Závěr	74
7	Zdroje	77
A	Výpočet korelačních koeficientů	83
B	Údaje mateřských společností	88

Seznam obrázků

Obr. 1	Podmínky pro účely konsolidace	29
Obr. 2	Hrubé domácí výdaje na výzkum a vývoj (% HDP)	32
Obr. 3	Sazba daně z příjmů právnických osob v zemích EU (v %) Z	32
Obr. 4	Vývoj sazeb DPPO v ČR Zdroj	35
Obr. 5	Inkaso daní za rok 2014 (%)	37
Obr. 6	Úprava základu daně (Kč)	63
Obr. 7	Vypočítané daně (Kč)	66
Obr. 8	Průměrné měsíční náklady na zaměstnance	68

Seznam tabulek

Tab. 1	Úspora nákladů v případě zavedení režimu CCCTB (EUR)	16
Tab. 2	Dceřiné a mateřské společnosti	19
Tab. 3	Daňová konkurence	24
Tab. 4	Pozitivní a negativní vlivy harmonizace	24
Tab. 5	Stručná historie CCCTB	28
Tab. 6	Hrubé domácí výdaje na výzkum a vývoj (v % HDP)	31
Tab. 7	Sazby daní z příjmů právnických osob v EU (%)	33
Tab. 8	Vývoj sazeb DPPO v ČR	34
Tab. 9	Počet daňových přiznání za daň z příjmů PO za rok 2014	35
Tab. 10	Inkaso daně z příjmů PO za rok 2014 (Kč)	36
Tab. 11	Údaje společnosti ŠKODA AUTO, a, s. (Kč)	47
Tab. 12	Údaje koncern Volkswagen	48
Tab. 13	Tržby se spřízněnými stranami (Kč)	48
Tab. 14	Jednotlivé podíly ŠKODA AUTO, a.s. na koncernu	49
Tab. 15	Tržby společností (Kč)	50
Tab. 16	DHM a DNM společností (Kč)	50
Tab. 17	Mzdové náklady a počet zaměstnanců společností (Kč)	51
Tab. 18	VH před zdaněním a daň společností (Kč)	51
Tab. 19	Výpočet konsolidovaného základu daně z příjmů PO (Kč)	52
Tab. 20	Korelační analýza v případě aplikace standardního vzorce	52
Tab. 21	Aplikace CCCTB v případě zahrnutí tržeb se spřízněnými stranami (Kč)	54

Tab. 22	Korelační analýza v případě zahrnutí tržeb se spřízněnými stranami do vzorce	54
Tab. 23	Aplikace CCCTB v případě zahrnutí DNM (Kč)	55
Tab. 24	Korelační analýza v případě zahrnutí DNM do vzorce	55
Tab. 25	Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na $\frac{1}{2}$ (Kč)	56
Tab. 26	Korelační analýza v případě zvýšení váhy práce na $\frac{1}{2}$	56
Tab. 27	Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na $\frac{1}{2}$ + DNM (Kč)	57
Tab. 28	Korelační analýza v případě zvýšení váhy práce na $\frac{1}{2}$ + DNM	57
Tab. 29	Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na $\frac{1}{2}$ + DNM + tržby se spřízněnými stranami (Kč)	58
Tab. 30	Korelační analýza v případě zvýšení váhy práce na $\frac{1}{2}$ + DNM + tržby se spřízněnými stranami	58
Tab. 31	Aplikace CCCTB v případě nezahrnutí faktoru tržeb (Kč)	59
Tab. 32	Korelační analýza v případě nezahrnutí faktoru tržeb do vzorce	59
Tab. 33	Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců na 1 (Kč)	60
Tab. 34	Korelační analýza v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců na 1	60
Tab. 35	Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců na 1 + DNM (Kč)	61
Tab. 36	Korelační analýza v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců na 1 + DNM	61
Tab. 37	Úroveň dopadu obměn na základ daně	62
Tab. 38	Daň po aplikaci CCCTB (Kč)	64
Tab. 39	Výpočet daně po aplikaci upraveného vzorce 1 – 4 (Kč)	65

Tab. 40	Daň vypočtená po aplikaci upraveného vzorce 5 – 8 (Kč)	65
Tab. 41	Daně po úpravě alokačního vzorce	66
Tab. 42	Mzdové náklady (Kč)	67
Tab. 43	Příliv a odliv ZD (Kč)	70
Tab. 44	Příliv a odliv daně (Kč)	70
Tab. 45	Zvýšení základu daně po úpravě číslo 5 a 8 oproti standardní aplikaci CCCTB (Kč)	71

1 Úvod

O problematice daní se diskutuje celá staletí, jelikož výběr daní je výsostným právem každého samostatného území. Jedná se tedy o národní suverenitu všech států. Velmi důležitou částí každého státního rozpočtu je daň z příjmů právnických osob (dále také PO). Toto citlivé téma je nedílnou součástí mnoha jednání jednotlivých vlád, jelikož tvoří velmi podstatnou část výnosů, které přitékají do státní pokladny. Tyto daňové dopady také významně ovlivňují chování společností, které se snaží optimalizovat svoji daňovou povinnost.

Nadnárodní společnosti by měly jistě zasahovat do jednání vlád, pokud se řeší daňová či jiné ekonomické problematiky. Nesmí se zapomínat, že tyto korporace mají silnou vyjednávací sílu a kolikrát mají větší rozpočty, než mají k dispozici samotné státy.

Nicméně daně a jejich systémy jsou součástí běžného života každé osoby. Ovlivnění ze strany Evropské komise se netýká pouze velkých společností, ale všech obyvatel Evropské unie (dále také EU). To, že odvádíme daně každý den i nevědomky např. prostřednictvím poplatků obcím či státu, způsobuje neochotu jedince se neustále podřizovat příkazům či doporučením z Bruselu. Při rozhodování by měly vlády brát v potaz ne jenom představitele firem, ale také přání běžného člověka, který je ovlivněn také, a to v každodenní činnosti, která určuje jeho motivaci a ochotu pracovat a dále pak utrácet či investovat. Je zřejmé, že politické rozhodování, zvláště v této problematice, z velké části ovlivňuje volební účast a sympatie občanů k představitelům vlád. Je tedy žádoucí, aby představitelé vlád brali v potaz veškeré subjekty na trhu.

V době vzniku EU a jejího rozšiřování vznikají neustálé tlaky na harmonizaci ve všech možných oblastech, nejen daňových. Vstupem do Evropské unie se členské státy musely podřídit v mnoha problematikách, nicméně společnosti mohly začít využívat vícero výhod díky vzniku jednotného trhu. Tyto možnosti z velké části ovlivnily snahu představitelů Evropské unie o stále větší harmonizaci v oblasti přímých daní, konkrétně daň z příjmů právnických osob.

Zde vyvstávají otázky, jak by měla být harmonizace provedena. Hned od začátku je jisté, že se nelze zavděčit každému státu. Daňové systémy jsou ovlivňovány mnoha faktory, jako jsou např. preference vlád. Nicméně sami vlády si nemohou vytvářet vlastní autonomní systémy a musejí reagovat také na ekonomické změny např. na inflaci. Některým státům jsou vytýkány zvláště nízké sazby daní (ČR, Irsko, Slovensko) a tím zhoršovaná konkurenceschopnost ostatních států s vyšším zdaněním (Německo, Francie). Nicméně se jedná o velice citlivé téma a snaha o harmonizaci naráží na politický nesouhlas.

První zmínky o spolupráci lze nalézt již při utváření společenství, postupem času se spolupráce prohlubovala a přirozeně rozvíjela. Nicméně až s postupující globalizací na světové a především evropské úrovni tato spolupráce poznamenala

mnoho zemí nejen v ekonomické oblasti, ale také politické a technologické, a vede Evropskou komisi k vytvoření daňové politiky. Hlavním cílem je především odstranění neodůvodněných výjimek, které mají za následek zejména distorze na trhu. Dalším úmyslem je také podpora růstu, např. pomocí zdanění spotřeby nebo majetku.

Daně jsou věčným tématem, které řeší celý svět, zejména jejich pojetí či modifikace se liší v každém státě. Díky tomu lze jednotlivé daňové systémy srovnávat a hledat optimální řešení. Odlišnosti ve výpočtu samotného základu daně můžeme vidět u Německa, které využívá tzv. daňové účetnictví, které neodlišuje výsledek hospodaření od základu daně. Zato Česká republika (dále také ČR) účetní výsledky hospodaření transformuje složitými úpravami na základ daně. Nabízí se tu tedy otázka jak sjednotit tuto problematiku a jestli je to vůbec možné. Najít shodu mezi 28 členy Evropské unie není totiž vůbec snadné.

Za dosud nejvýznamnější snahu harmonizovat přímé daně přišla Evropská komise se zveřejněním návrhu SMĚRNICE RADY o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (v anglické terminologii Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB) z roku 2011. Cílem této směrnice je zejména snížení administrativní zátěže 28 členských států EU. Dále také zvýšení konkurence evropských společností a zlepšení jejich postavení ve světě. Touto směrnicí by se také mělo zamezit dvojímu zdanění.

Zdali skutečně dojde k naplnění těchto cílů, zůstává otázkou. Nicméně přímo ve směrnice je uveden příklad, který představuje jednu z hlavních výhod zavedení režimu CCCTB, a to snížení administrativních nákladů. Příklad zní následovně:

Mateřská společnost se rozhodne zřídit dceřinou společnost v členském státě. Při využití CCCTB by mělo dojít k podstatné úspoře výdajů a času na dodržení předpisů.

Tab. 1 Úspora nákladů v případě zavedení režimu CCCTB (EUR)

Velký podnik		Středně velký podnik	
Náklady spojené s daněmi	140 000	Náklady spojené s daněmi	128 000
Náklady spojené s daněmi při zavedení CCCTB	53 000	Náklady spojené s daněmi při zavedení CCCTB	42 000

Zdroj: CCCTB

Tato studie ukazuje, že v případě velkého podniku dochází k úspoře o 62 %. Ve druhém případě až o 67 %, což je ještě více. Lze tedy vidět, že značné úspory dosahují společnosti různých velikostí. Zejména je tak také podporováno úsilí pomoci malým a středním podnikům.

Česká republika však cítí obavy, že k úsporám docházet nebude, naopak dojde pouze k jejich navýšení. Přesto největší obavy jsou shledávány v dopadu konsolidovaného základu daně na inkaso daní z příjmů PO. Tato problematika je stěžejní částí práce a je uvedena v kapitole 4.

2 Cíl a metodika práce

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem této práce je zhodnocení ekonomického dopadu při zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob v České republice a navržení změny alokačního vzorce takovým způsobem, aby byl pro ČR výhodnější a zvýšilo se inkaso daní z příjmů PO oproti použití standardního vzorce.

2.2 Metodika práce

Diplomová práce bude rozčleněna do dvou hlavních tematických částí. Nejdříve bude představena literární rešerše prostřednictvím odborné literatury zabývající se danou problematikou, která je důležitým stavebním kamenem pro praktickou část. Literární část je věnována zejména problematice harmonizace přímých daní a jejím pozitivním a negativním dopadům. Pomocí metody deskripce je zde nastíněn vývoj harmonizace korporátních daní a představení významných směrnic zabývajících se touto oblastí. Největší část je věnována směrnici CCCTB, která je prozatím největší a nejvíce diskutovanou novinkou.

Praktická část se věnuje již samotnému alokačnímu vzorci pro přerozdělení konsolidovaného základu daně. Na základě získaných dat prostřednictvím databáze Amadeus a výročních zpráv jednotlivých společností bude spočítán základ daně přiřazený společnostem na území České republiky v případě aplikace Konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob. Veškerá analyzovaná data budou za rok 2014, jelikož výroční zprávy za rok 2015 nebyly při shromažďování dat zveřejněny.

Nedříve je nutné zjistit konsolidovaná data, jež jsou k dispozici v konsolidované účetní závěrce, a následně samostatné údaje, které vykazuje zkoumaná společnost. Konsolidovaná data byla zjištěna v již zmíněné databázi Amadeus a nekonsolidované údaje doplněny o informace z výročních zpráv.

Směrnice CCCTB bude aplikována na 10 společnostech, které v rámci České republiky dosahují významných tržeb. Jedná se o dceřiné společnosti, které mají mateřskou společnost na území jiného členského státu Evropské unie.

Jedná se o společnosti uvedené v tabulce č. 2.

Tab. 2 Dceřiné a mateřské společnosti

Dceřiná společnost	Mateřská společnost
ŠKODA AUTO, a.s.	VOLKSWAGEN AG
Siemens, s.r.o.	SIEMENS AG
Continental Barum, s.r.o.	CONTINENTAL AG
O2 Czech Republic, a.s.	TELEFÓNICA DEUTSCHLAND HOLDING AG
MVV ENERGIE, a.s.	MVV ENERGIE AG
Edenred, s.r.o.	EDENRED
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s	VEOLIA ENVIRONNEMENT
AHOLD Czech Republic, a.s.	AHOLD
Shell Czech Republic, a.s.	ROYAL DUTCH SHELL PLC
Bosch Diesel, s.r.o.	ROBERT BOSCH

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet vzorce se skládá ze tří částí (Nerudová, 2014):

- Faktor aktiv
- Faktor tržeb
- Faktor práce

Faktor aktiv představuje poměr průměrné hodnoty všech dlouhodobých aktiv k celkovým aktivům ve skupině. Do dlouhodobých aktiv se zahrnují aktiva vlastněná, pronajatá nebo pořízená na leasing. Nicméně pokud vlastník aktivum nevyužívá, je zahrnut do majetku člena skupiny, který jej opravdu využívá. Podmínkou je více než 5% daňová hodnota všech dlouhodobých aktiv, které člen skupiny skutečně využívá. (Weber, 2012)

Faktor tržeb zahrnuje poměr celkových tržeb člena skupiny ku celkovým tržbám skupiny. Do tohoto faktoru se nezahrnují transakce uvnitř skupiny, tedy prodej zboží a poskytování služeb. Dále nemůžeme do tržeb zařadit úroky, dividendy, výnosy ze zcizení dlouhodobých aktiv a licenční poplatky.

Faktor práce se skládá ze dvou částí, a to z objemu mezd, které tvoří jednu polovinu, a zbývajících částí, jež tvoří počet zaměstnanců. Za objem mezd můžeme považovat veškeré náklady mzdy, platy, prémie, náhrady, důchodové a sociální zabezpečení. Za zaměstnance považujeme takového pracovníka, který fyzicky vykonává činnost pro danou skupinu. Weber (2012) uvádí, že pracovníci jsou přiřazeni k členovi skupiny v okamžiku, kdy obdrží náhradu za svoji činnost.

Metodika výpočtu

1. Faktor aktiv

$$1/3 * (A_{\check{s}.s.} / A_s) \quad (1)$$

A jsou aktiva
 č.s. člen skupiny
 s skupina

2. Faktor tržeb

$$1/3 * (T_{\check{s}.s.} / T_s) \quad (2)$$

T jsou tržby

3. Faktor práce

$$1/3 * [1/2 * (MZ_{\check{s}.s.} / MZ_s) + 1/2 * (Z_{\check{s}.s.} / Z_s)] \quad (3)$$

3.1. mzdové náklady

$$1/2 * (MZ_{\check{s}.s.} / MZ_s) \quad (4)$$

3.2. zaměstnanci

$$1/2 * (Z_{\check{s}.s.} / Z_s) \quad (5)$$

- MZ jsou mzdové náklady
- Z jsou zaměstnanci

Prostřednictvím tohoto vzorce budou zjištěny jednotlivé podíly dceřiných společností na jejich mateřských společnostech. Následně dojde k součtu podílu faktoru aktiv, faktoru tržeb a faktoru práce. Podíl na konsolidovaném základu daně z příjmů PO a daň, která bude odvedena České republice, budou zjištěny následovně:

Celkový podíl v % * VH před zdaněním mateřské společnosti

Základ daně připadající dceřiné společnosti * 19 %

Pomocí metody komparace budou zjištěny rozdíly v odvedené dani člena skupiny za rok 2014 s daní, kterou by platili v případě uplatnění CCCTB.

Jelikož je předpokládáno, že dojde k výraznému snížení základu daně a tím pádem také k menšímu odvodu daní, bude stěžejním úkolem této práce modelování vzorce a navržení podílů takovým způsobem, který by byl vhodnější pro Českou republiku.

Z tohoto důvodu po praktickém výpočtu bude využita korelační analýza, pomocí které dojde ke zjištění lineární závislosti jednotlivých faktorů na tomto alokačním vzorci. Standardním výstupem korelační analýzy je korelační koeficient, který popisuje již zmíněnou míru závislosti. V rámci této analýzy je využito Pearsonova koeficientu korelace. Vzhledem k vlastnostem tohoto koeficientu je matice symetrická a na hlavní diagonále obsahuje jedničky.

Pro korelační koeficient platí následující: (Synek a spol., 2009)

- v případě kladné korelace hodnoty obou proměnných stoupají
- v případě záporné korelace hodnota jedné proměnné stoupá a druhé proměnné klesá
- pokud vztah mezi proměnnými neexistuje, je hodnota korelačního koeficientu rovna 0
- při změně pořadí se hodnota korelačního koeficientu nemění
- korelační koeficient je platný pouze v rozmezí daném použitými daty

Korelační koeficient má následující tvar:

$$r_{xy} = \frac{\sum (x_i - \bar{x}) \cdot (y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum (x_i - \bar{x})^2 \cdot \sum (y_i - \bar{y})^2}} \quad (6)$$

kde x a y jsou střední hodnoty výběru PRŮMĚR (matice 1) a PRŮMĚR (matice 2)

Vzhledem k vlastnostem vyplývá, že korelační koeficient může nabývat hodnot pouze od -1 do 1, přičemž lineární míra závislosti je rozčleněna následovně. (Synek a spol., 2009)

Hodnota korelace \longrightarrow závislost?

- - 1 úplná negativní závislost
- $-1 \leq -0,5$ silná negativní závislost

- - 0,5 - 0 slabá negativní závislost
- 0 nezávislost
- 0,01 – 0,09 triviální závislost
- 0,10 – 0,29 nízká až střední závislost
- 0,30 – 0,49 střední až podstatná závislost
- 0,50 – 0,69 podstatná až velmi silná závislost
- 0,70 – 0,89 velmi silná závislost
- 0,90 – 0,99 téměř perfektní závislost

Po následné korelační analýze bude možné určit, které faktory vzorce mají větší či menší vliv na výsledek. Podle potřeby budou do alokačního vzorce některé prvky zahrnuty, jiné zase vyjmuty.

Poté dojde k jednotlivým úpravám a modelaci vzorce, kdy se bude brát v potaz majetek držžený společnostmi, ale také právě lineární závislosti faktorů.

Následné vyhodnocení vhodného přerozdělovacího mechanismu bude doplněno o metodu indukce, a tak zobecněn dopad na společnosti využívající režim CCCTB a tím také vliv na odvedou daň do státního rozpočtu České republiky.

3 Daňová harmonizace

Již v dobách evropské integrace se začínalo diskutovat na téma daňové harmonizace. Nejdříve měla Evropská komise velice ctižádostivý cíl harmonizovat daňové sazby. Nicméně i v dnešní době, kdy je tato otázka pro celou řadu představitelů států stále nemyslitelná, není překvapující, že i tehdy neuspěla. (Nerudová, 2014)

Existují dvě možnosti jak dospět k požadovanému cíli. První by znamenala narušit národní suverenitu států, které by nesouhlasily s harmonizačním procesem a prostřednictvím nařízení je donutit ke stanovení daní. Druhou přijatelnější variantou jsou mezinárodní dohody. Obě tyto možnosti se ve světě vyskytují. (Mach, 2004)

Podle Nerudové (2014) se vyskytují dvě varianty jak dojít k jednotnému trhu, a to:

Pozitivní harmonizace

- v kompetenci Evropské komise,
- přibližování národních daňových systémů pomocí směrnic, nařízení a dalších legislativních nástrojů,
- výsledkem jsou stejná platná pravidla pro všechny státy,
- nejlepší možnost jak dojít k fungujícímu jednotnému trhu, nicméně je potřeba jednomyslnost, což komplikuje schvalovací proces.

Negativní harmonizace

- v kompetenci Soudního dvora EU,
- v tomto případě nejsou vytvářena stejná pravidla pro všechny státy,
- nelze považovat za prostředek k dosažení harmonizace.

3.1 Daňová konkurence vs. daňová harmonizace

Příznivci daňové konkurence vnímají jako hlavní výhodu poskytování kvalitních a levnějších výrobků. Podnikatel je tak motivovaný odvádět svoji práci co nejlépe a spotřebitel má svobodnou volbu při výběru. Na druhé straně odpůrci uvádějí, že daňová konkurence způsobuje distorze. Tyto distorze mají za následek směřování podnikatelských investic do přijatelnějších a daňově zvýhodněných zemí. Výsledkem je pak globální neefektivnost. (Mach, 2004)

Přesto přetrvávají argumenty i proti vznikajícím distorzím, které jsou považovány za obecný problém zdaňování. A jestliže jsou země, které se více zaměřují na vzdělání a infrastrukturu, lze očekávat, že tato země bude přitahovat kapitál více než země zaměřená na sociální systém. (Maršál, 2006)

Tab. 3 Daňová konkurence

Daňová konkurence	
Pozitivní vlivy	Negativní vlivy
fiskální autonomie států	způsobuje vysoké náklady zdanění
v zemích kde nedochází k odlivu kapitálu, se rozpočet vyznačuje stabilní příjmovou stránkou	nevhodná struktura vládních výdajů
nižší daňové sazby	nadměrné zdanění nemobilních faktorů
způsobuje vyšší ekonomický růst	existence externalit a asymetrických informací
	nelze využívat veškeré výhody spojené s trhem
	nedochází k efektivní alokaci zdrojů

Zdroj: Nerudová (2014)

Nicméně dle Širokého (2013) nelze považovat daňovou harmonizaci a daňovou konkurenci za dva naprosté protipóly.

Další tabulka č. 4 naopak shrnuje pozitivní a negativní vlivy harmonizace.

Tab. 4 Pozitivní a negativní vlivy harmonizace

Daňová harmonizace	
Pozitivní vlivy harmonizace	Negativní vlivy harmonizace
společnosti těží plně z výhod, které trh poskytuje	způsobuje vyšší daňové sazby
nedochází k asymetrickým informacím	vede k pomalému růstu ekonomiky prostřednictvím snižující produktivity a zahraničního kapitálu
zvýšení konkurenceschopnosti firem na území Evropské unie	nebrání nadměrné expanzi veřejného sektoru, veřejné výdaje nejsou vynakládány efektivně
efektivní alokace zdrojů	není zachována suverenita členských států
snadnější výběr daní a jednodušší kontrola správcem daně	může výrazně ovlivnit příjmovou stránku rozpočtu země
	členské země ztrácí fiskální autonomii

Zdroj: Nerudová (2014)

3.2 Vývoj harmonizace korporátních daní

Zesílení ekonomické integrace a z ní vyplývající harmonizace pravidel v EU vstoupila i do daňové oblasti. Zejména nepřímé zdanění, které má vliv na fungování vnitřního jednotného trhu, je nejvíce ovlivňováno. U korporátních daní harmonizace zatím moc nepostoupila. Důvody můžeme hledat v suverenitě každého členského státu a také ve vysoké citlivosti a vnímavosti ekonomického subjektu, který přímé daně pečlivě sleduje a počítá. (Kozelský a Jedlička, 2013)

V roce 1962 byla vydána Neumarkova zpráva, která představovala první snahu řešení problému v oblasti korporátního zdaňování. Na základě provedených analýz, doporučovala zdaňování ve třech oblastech. První problematikou, kterou se zpráva zabývala, byly dividendy, které jak dokazoval výzkum, se stávaly předmětem zdanění dvakrát. Dále zpráva upozornila na potřebu eliminace dvojího zdanění v oblasti přeshraničních transakcí. Jelikož Evropská unie usilovala o hladké fundování vnitřního trhu, bylo potřeba harmonizovat transakce v podobě dividend, úroků a licenčních poplatků. Poslední oblast se zaměřila na sjednocení daňových základů a sazeb. Evropská komise v roce 1975 předložila návrh pásma pro sazbu korporátních daní v rozmezí 44 až 55 % a také jednotné zdanění dividend v podobě srážkové daně ve výši 25 %. Nicméně ke schválení návrhu byla potřeba jednomyslnost všech členských států EU a z tohoto důvodu byl zamítnut. (Nerudová, 2011)

Existence různých daňových systémů korporátního zdaňování způsobovala překážky v možnosti plně využívat výhod jednotného trhu. A to v době globalizace a růstu vlivu nadnárodních společností mělo za následek zvyšování nákladů zdanění. Proto Evropská komise zřídila Rudingův výbor jehož cílem bylo odpovědět na otázku, zda odlišné systémy zdanění způsobují bariéry na jednotném trhu. Tento výbor měl také doporučit jakým způsobem dosáhnout odstranění bariér. V roce 1992 byla vydána Rundingova zpráva, podle které se Evropská komise následně zaměřila na stanovení minimální sazby daně z příjmů korporátních daní, na daňové předpisy členských zemí ze kterých vyjmula některá ustanovení a také na podporu investic prostřednictvím daňových stimulů. Přesto veškeré úsilí ztroskotalo na negativním přijetí členských států, které tyto zásahy vnímaly jako vměšování a narušení jejich suverenity. (Nerudová, 2011)

V roce 1999 byla Evropská komise vyzvána k vypracování studie zaměřené na posouzení rozdílnosti efektivních sazeb korporátních daní a s tím spojené odlišnosti v konstrukci základu daně. Výsledky studie dospěly ke čtyřem možným návrhům v oblasti harmonizace korporativního zdanění: (Nerudová, 2003)

3.2.1 Zdanění v domácí zemi

Společnosti by se řídily pravidly v té zemi, kde je jejich sídlo nebo místo vedení, jelikož by byl systém dobrovolný, mohly by se samy rozhodnout, zda budou zdaňovat zisky v každé zemi odlišně či budou podléhat jednomu systému.

Tento systém by vedl k výraznému zjednodušení administrativy společností. Na druhé straně by bylo nutné striktně definovat rezidenství společností.

3.2.2 Společný konsolidovaný základ daně

Pokud by si společnosti tento režim zvolily, sestavovaly by jeden jednotný daňový základ.

3.2.3 Evropská korporativní daň

Evropská korporativní daň by zavedla jednotnou sazbu, která by byla aplikovaná na jednotný konsolidovaný základ daně. Tato možnost by se týkala velkých nadnárodních společností.

3.2.4 Povinný harmonizovaný základ daně

V tomto případě by se jednalo o jednotný základ daně povinný pro všechny společnosti.

Proces evropské harmonizace v oblasti korporátních daní je nejvíce rozšířen pomocí smluv o zamezení dvojího zdanění a zabývá se také otázkami daňových úniků. Nástroje, které Evropská unie k harmonizaci využívá, patří zejména směrnice a také judikáty Evropského soudního dvora, které slouží ke sjednocování pravidel. (Kovanda a Kruliš, 2014)

3.3 Významné směrnice v oblasti přímého zdanění

Zde budou představeny významné směrnice týkající se přímého zdanění.

3.3.1 SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003

Směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států zavádí jednotný systém zdanění výše uvedených úroků a poplatků a tím zamezení dvojího zdanění. V zemi zdroje jsou osvobozeny od veškerých daní, pokud příjemce je společností v jiném členském státě.

3.3.2 SMĚRNICE RADY 2009/133/ES ze dne 19. října 2009

Tato směrnice se zabývá systémem společného zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodem aktiv a výměně akcií, které se týkají společností

z jednotlivých členských zemí EU a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy.

Ve směrnici je uvedeno, že fúze, rozdělení nebo částečná fúze nejsou předmětem zdanění zisků v okamžiku vlastní operace, pokud ovšem není těchto zisků skutečně dosaženo. Pokud dojde ke změně statutárního sídla evropské nebo evropské družstevní společnosti do jiného členského státu, může dojít ke zdanění výnosů z budoucího prodeje cenných papírů ze základního kapitálu.

3.3.3 SMĚRNICE RADY 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření

Směrnice byla sestavena v zájmu lepšího zajištění zájmů zemí EU a neutrality vnitřního trhu. Týká se všech daní a poplatků jakéhokoliv druhu. Definuje činnost kontaktních míst v jednotlivých státech a vymezuje pravidla pro poskytování informací.

3.3.4 SMĚRNICE RADY 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS

Směrnice uvádí nutnost vzájemné pomoci mezi členskými státy v období globalizace. Udává tedy povinnost pro výměnu informací a vymáhání národních pravidel v oblasti zdanění. Mělo by dojít k efektivnější a rychlejší komunikaci mezi správními orgány.

3.3.5 SMĚRNICE RADY 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011

Směrnice se týká společného systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Cílem je zamezení dvojího zdanění dividend a jiných forem rozdělování zisku od dceřiných společností k jejím mateřským společnostem. Obdrží-li tedy mateřská společnost nerozdělený zisk, členský stát, ve kterém sídlí buď upustí od zdanění, nebo zisk zdaní, ale mateřská společnost bude mít možnost tuto daň odečíst od celkové daně. Pravidlem také je, aby rozdělený zisk nebyl zdaněn srážkovou daní. Tyto možnosti se týkají i stálých provozoven.

Rok 2011 můžeme považovat za významný, jelikož byla vydána SMĚRNICE RADY o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. Následná tabulka zobrazuje kroky, které vedly k jejímu sestavení.

Tab. 5 Stručná historie CCCTB

Rok	Událost
2001	- poprvé vyjádřen záměr na vytvoření CCCTB, - sdělení Evropské komise „Vnitřní trh bez daňových překážek“
2003	- potvrzení o prosazení záměru CCCTB, - sdělení Evropské komise „Vnitřní trh bez daňových překážek pro firmy“ - veřejná konzultace k CCCTB
2004	- vyjádření Komise k CCCTB - proběhlo první setkání pracovní skupiny k CCCTB, tato skupina je složená z odborníků daňových správ všech členských zemí
2007	- první hlášení o vývoji Komise ve věci CCCTB - vydání pracovního dokumentu k možným technickým řešením CCCTB
2011	- návrh směrnice č. 121/2011
2015	- vydání Akčního plánu pro spravedlivé a efektivní zdanění firem

Zdroj: Linhartová (2015)

Na návrhu směrnice pracovala Evropská komise přes deset let. Návrh o společném konsolidovaném základu daně měl být publikován již v roce 2008, nicméně zejména z politických důvodů došlo ke zveřejnění až 16. března 2011. Odborníci z pracovní skupiny museli vzít v úvahu mnoho ekonomických, rozpočtových a politických dopadů, které zavedení režimu zajisté bude mít. (Nerudová, 2014)

Význam slov CCCTB (EUROPA.EU, 2011)

- Společný – jeden jediný soubor pravidel, který by mohl být použit v celé Evropské unii
- Konsolidovaný – tzn. sečtení všechny zisků a ztrát společností (skupin) z jednotlivých členských států EU
- Základ daně – zisk společnosti, který bude zdaněn
- Právnícká osoba – společnost, podléhající zdanění

3.4 Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob

Působnost CCCTB bude vymezena na právnické osoby, které mají povinnost odvádět daň z příjmů právnických osob v Evropské unii. Mezi společnostmi, na které se bude směrnice v České republice obecně vztahovat, patří (Sobotková, 2011):

- akciová společnost,
- společnost s ručením omezeným,
- veřejná obchodní společnost,
- komanditní společnost,
- družstvo.

Nicméně již teď můžeme ze seznamu vyloučit veřejnou obchodní společnost, která v České republice nepodléhá dani z příjmů právnických osob. U komanditní společnosti nelze jednoznačně určit, jestli ano nebo ne, jelikož u této společnosti podléhá část zisku dani z příjmů fyzických osob a tuto situaci směrnice nijak neřeší. (Nerudová, 2014)

3.4.1 Definice společností

Společnosti, které si mohou zvolit systém CCCTB a vytvořit skupinu pro účely konsolidace (skupinové zdanění), musí splnit podmínky dle výše daného vlastnictví a hlasovacích práv.

	Vlastnické právo odpovídající více než 75 % kapitálu společnosti nebo více než 75 % spojených s nárokem na zisk.
Mateřská společnost	
	Více jak 50 % hlasovacích práv.

Obr. 1 Podmínky pro účely konsolidace
Zdroj: CCCTB (2011)

Společnosti s méně jak 75% vlastnickým právem a 50% hlasovacím právem mohou vstoupit do režimu CCCTB, nicméně bez možnosti konsolidace.

Tyto kritéria by měla být splněna po celé zdaňovací období, avšak minimální časový test je devět měsíců. Pokud tuto podmínku společnost nesplní, měla by ze skupiny vystoupit a s tímto daňovým subjektem bude zacházeno, jakoby do skupi-

ny nikdy nevstoupil. V případě, že se společnost ocitla v likvidaci nebo v platební neschopnosti, nesmí se stát členem skupiny i kdyby splňovala podmínky konsolidace. (Sobotková, 2011)

Aby mohly společnosti využívat CCCTB bez omezení, je nutné být rezidentem alespoň jednoho státu Evropské unie. V případě společností ze třetích zemí, které nejsou rezidenti, mohou CCCTB využít v případě, že na území EU provozují stálou provozovnu. Podle směrnice č. 121/2011 se o stálou provozovnu jedná, pokud má poplatník v členském státě místo vedení, pobočku, kancelář, továrnu, dílnu nebo vrt a vykonává zde svoji podnikatelskou činnost. V případě staveniště a montážního projektu je stanoven časový test 12 měsíců.

Hlavním důvodem sestavení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob je jeho schopnost řešit omezující růst na trhu, z důvodů fiskálních ustanovení. Jelikož každý stát má vlastní daňové předpisy, vystavují se právnické osoby nadměrnému či dvojímu zdanění a vysoké administrativní zátěži, která je spojená s nemalými náklady.

Tyto příčiny pak vedou k omezenému investování na území EU, což je v rozporu s dokumentem Evropa 2020. Evropa 2020 je dokument, který vznikl v roce 2010. Hlavním cílem této strategie je dosáhnout nového růstu, vytvořit inteligentní a udržitelnou ekonomiku. (EK, 2010)

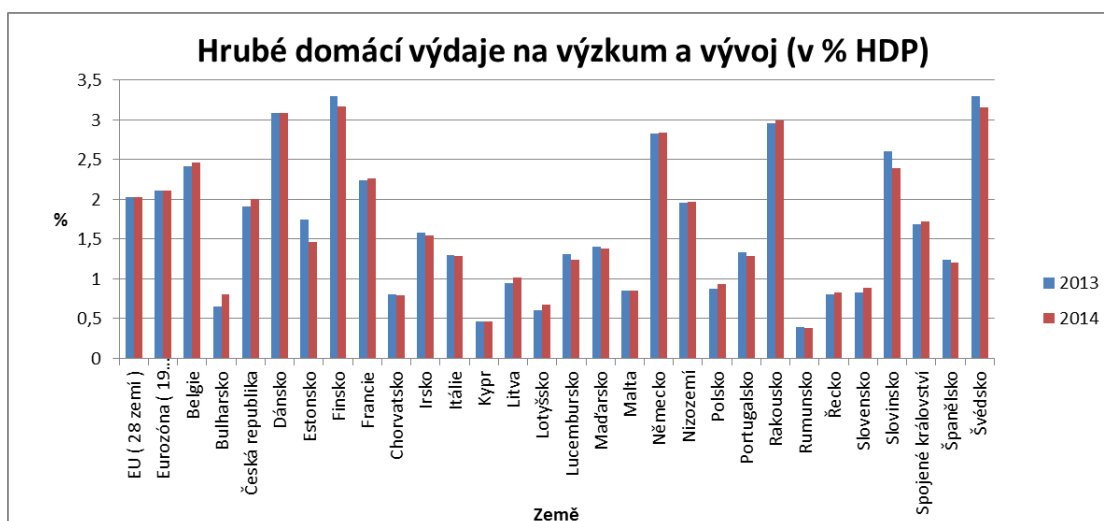
Následující tabulka ukazuje investice na výzkum a vývoj v jednotlivých zemích EU za rok 2011 až 2014 a cíl na rok 2015 pokud byl uveden. Dále graf zobrazuje tento druh výdajů pro porovnání za rok 2013 a 2014. Hrubé domácí výdaje na výzkum a vývoj (v % HDP).

Tab. 6 Hrubé domácí výdaje na výzkum a vývoj (v % HDP)

Země	2011	2012	2013	2014	cíl
EU (28 zemí)	1,97	2,01	2,03	2,03	3
Eurozóna (19 zemí)	2,04	2,1	2,11	2,11	:
Belgie	2,15	2,36	2,42	2,46	3
Bulharsko	0,55	0,62	0,65	0,8	1,5
Česká republika	1,56	1,79	1,91	2	1
Dánsko	2,97	3,03	3,08	3,08	3
Estonsko	2,34	2,16	1,74	1,46	3
Finsko	3,64	3,42	3,3	3,17	4
Francie	2,19	2,23	2,24	2,26	3
Chorvatsko	0,75	0,75	0,81	0,79	1,4
Irsko	1,56	1,58	1,58	1,55	2
Itálie	1,21	1,27	1,3	1,29	1,53
Kypr	0,46	0,43	0,46	0,47	0,5
Litva	0,9	0,9	0,95	1,02	1,9
Lotyšsko	0,7	0,66	0,6	0,68	1,5
Lucembursko	1,5	1,29	1,31	1,24	2,3
Maďarsko	1,2	1,27	1,41	1,38	1,8
Malta	0,69	0,86	0,85	0,85	2
Německo	2,79	2,87	2,83	2,84	3
Nizozemí	1,9	1,94	1,96	1,97	2,5
Polsko	0,75	0,89	0,87	0,94	1,7
Portugalsko	1,46	1,38	1,33	1,29	2,7
Rakousko	2,68	2,89	2,96	2,99	3,76
Rumunsko	0,49	0,48	0,39	0,38	2
Řecko	0,67	0,69	0,8	0,83	1,21
Slovensko	0,67	0,81	0,83	0,89	1,2
Slovinsko	2,42	2,58	2,6	2,39	3
Spojené království	1,69	1,63	1,69	1,72	:
Španělsko	1,32	1,27	1,24	1,2	2
Švédsko	3,25	3,28	3,3	3,16	4

Zdroj: Databáze Eurostatu

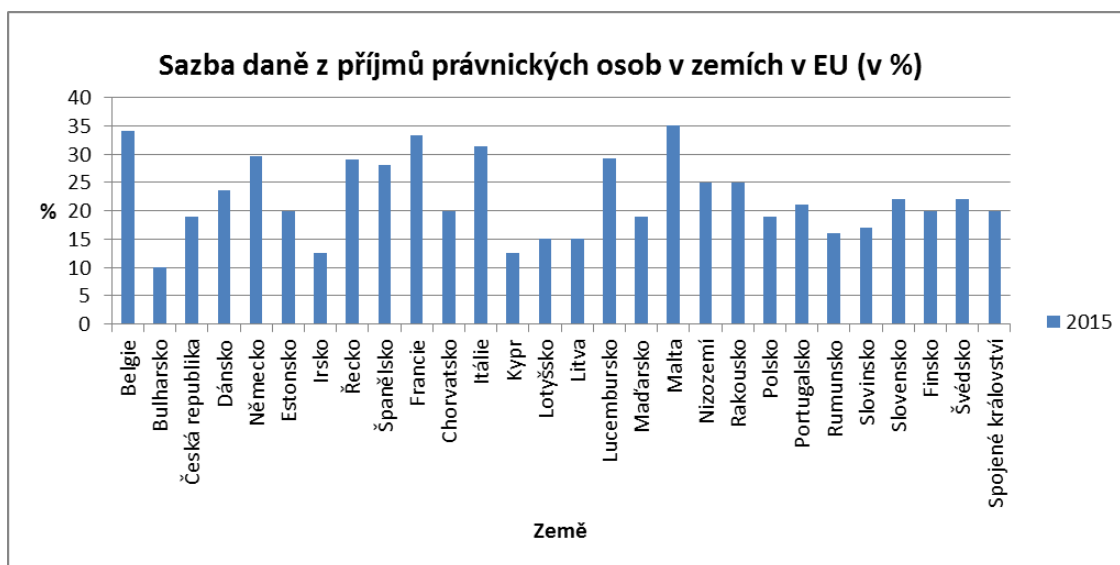
Jak lze vidět, v některých zemích došlo k menšímu zlepšení, ale také k poklesu. Není zde tedy stoupající tendence. Zůstává otázkou, jaký skutečný vliv by mělo zavedení CCCTB na vynaložené výdaje na výzkum a vývoj.



Obr. 2 Hrubé domácí výdaje na výzkum a vývoj (% HDP)

Zdroj: Databáze Eurostatu

Dále směrnice uvádí, že tento režim by vedl k zajištění jednotnosti vnitrostátních daňových systémů. Nicméně výše daňových sazeb by byla ponechána v kompetenci jednotlivých států. Různé daňové sazby by vedly ke spravedlivé soutěži a také státy mohou při jejich stanovení vzít v úvahu své rozpočtové potřeby a tržní konkurenceschopnost. Rozdílnost sazeb v jednotlivých zemích Evropské unie zobrazuje následující graf a tabulka.



Obr. 3 Sazba daně z příjmů právnických osob v zemích EU (v %)

Zdroj: KPMG (2015)

Tab. 7 Sazby daní z příjmů právnických osob v EU (%)

Země	2011	2012	2013	2014	2015
Belgie	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99
Bulharsko	10	10	10	10	10
Česká republika	19	19	19	19	19
Dánsko	25	25	25	24,5	23,5
Německo	29,37	29,48	29,55	29,58	29,65
Estonsko	21	21	21	21	20
Irsko	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Řecko	20	20	26	26	29
Španělsko	30	30	30	30	28
Francie	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33
Chorvatsko	20	20	20	20	20
Itálie	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4
Kypr	10	10	12,5	12,5	12,5
Lotyšsko	15	15	15	15	15
Litva	15	15	15	15	15
Lucembursko	28,8	28,8	29,22	29,22	29,22
Maďarsko	19	19	19	19	19
Malta	35	35	35	35	35
Nizozemí	25	25	25	25	25
Rakousko	25	25	25	25	25
Polsko	19	19	19	19	19
Portugalsko	25	25	25	23	21
Rumunsko	16	16	16	16	16
Slovinsko	20	18	17	17	17
Slovensko	19	19	23	22	22
Finsko	26	24,5	24,5	20	20
Švédsko	26,3	26,3	22	22	22
Spojené království	26	24	23	21	20

KPMG (2015)

Jak lze z grafu a tabulky vyčíst rozdílnosti v sazbách jsou opravdu veliké, např. když porovnáme Maltu, která má daňovou sazbu ve výši 35 % s Bulharskem a jejich 10% sazbou, je opravdu nereálné sjednocovat jednotlivé sazby v EU.

Další odlišnosti, které nedávají prostor k harmonizaci v této oblasti je také stupeň používané progresse. V Belgii je např. používána nižší sazba pro společnosti, které vlastní fyzické osoby z více než 50 %. Ve Francii se zase daňová sazba zvyšuje v případě sociálního příspěvku o 3,3 %, dále 10,7 % je daňová přírážka v případě, že společnost má obrat nad 750 000 EUR. V Německu zase existují jak solidární příplatky tak také místní obchodní daně, které se pohybují v rozmezí od 7 % do

17,15 %. Lucembursko do své sazby zahrnuje příspěvek do zaměstnaneckého fondu, obecní obchodní daň a také sazbu pro město Lucemburk. Z toho vyplývá, co stát to různá specifika. (KPMG, 2015)

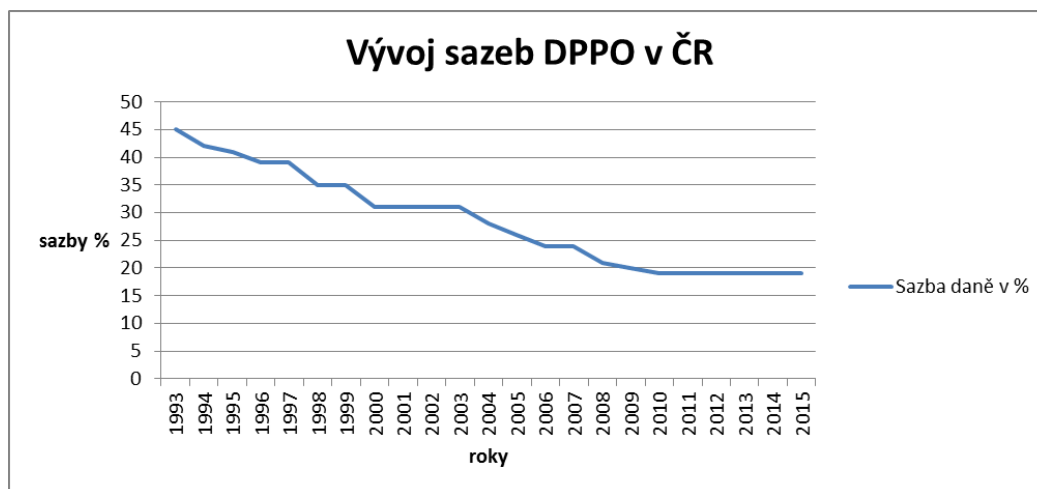
Další graf a tabulka zobrazují konkrétní přehled vývoje sazeb DPPO od vzniku samotné České republiky. Od tohoto data se sazba daně měnila celkem jedenáctkrát a vždy docházelo k jejímu poklesu. I v ostatních zemích EU je trendem snižování sazeb a snížení podnikatelské zátěže za cílem získání zahraničních investorů. Předpokládá se ale, že již většina zemí dosáhla své cílové sazby a k poklesu docházet nebude. (KPMG ČR s.r.o., 2013)

Tab. 8 Vývoj sazeb DPPO v ČR

Rok	Sazba daně v %
1993	45
1994	42
1995	41
1996-1997	39
1998-1999	35
2000-2003	31
2004	28
2005	26
2006-2007	24
2008	21
2009	20
2010-2015	19

Zdroj: KPMG (2015)

Česká republika patří mezi země, kde sazba daně klesala nejvíce. Příznivé podnikatelské prostředí významně napomáhá byznysu a tím výrazně zvyšuje kvalitu života občanů. Pro každého zaměstnavatele je výhodné snížení daňového zatížení. Toto opatření vede nejenom k jejich rozvoji a růstu, ale také k možnosti úspěchu mezi mezinárodní konkurencí. Nicméně, důležité pro dlouhodobý růst je úroveň legislativy, státní regulace, justice a zajisté i ekonomické prostředí. Z tohoto důvodu ve vyspělých zemích světa jsou společnosti ochotné platit vyšší daně a tím na oplátku profitují z vynikající infrastruktury, kvalitní legislativní ochrany a dobrého vzdělávacího systému. A jelikož státní správa dobře funguje, zákonné povinnosti firmám zaberou mnohem méně času. (FINANČNÍ NOVINY, 2015)



Obr. 4 Vývoj sazeb DPPO v ČR
Zdroj: KPMG (2015)

To že je pro Českou republiku daň z příjmů právnických osob velmi důležitá, dokazuje počet podaných daňových přiznání. Následující tabulka zobrazuje údaje za rok 2014 podle krajů.

Tab. 9 Počet daňových přiznání za daň z příjmů PO za rok 2014

SFÚ	1 696
Praha	143 048
Středočeský	35 436
Jihočeský	19 659
Plzeňský	18 239
Karlovarský	8 783
Ústecký	20 810
Liberecký	11 475
Královéhradecký	15 992
Pardubický	13 892
Vysočina	13 252
Jihomoravský	48 210
Olomoucký	15 913
Moravskoslezský	31 727
Zlínský	16 855
Celkem	414 987

Zdroj: Finanční správa (2016)

Nicméně více zajímavější je výběr této daně, které Česká republika inkasuje do svého státního rozpočtu. Údaje v tabulce č. 10 jsou opět uvedeny za rok 2014 a inkasa rozdělena podle krajů.

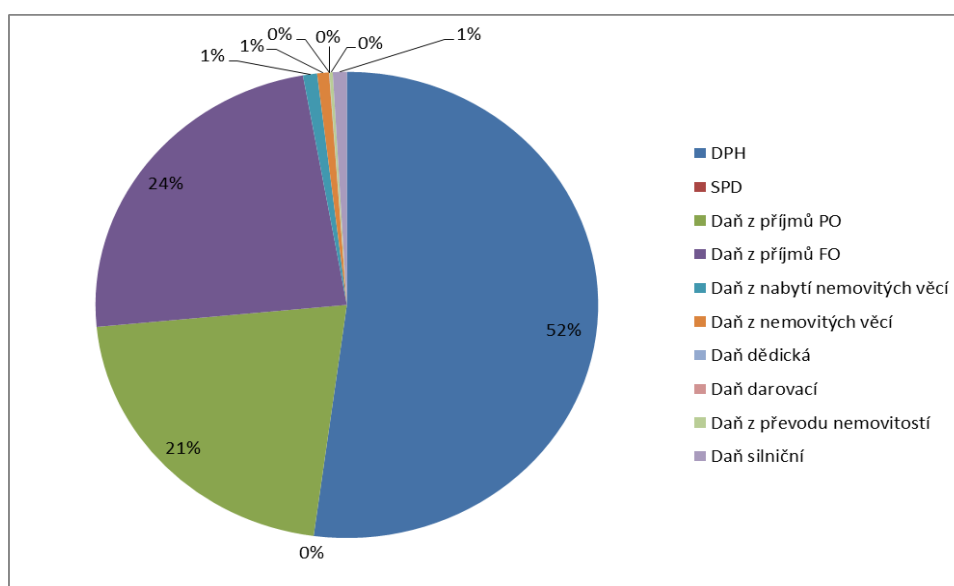
Tab. 10 Inkaso daně z příjmů PO za rok 2014 (Kč)

SFÚ	74 404 534
Praha	20 439 183
Středočeský	5 554 160
Jihočeský	2 091 362
Plzeňský	2 728 514
Karlovarský	989 260
Ústecký	2 279 807
Liberecký	1 770 621
Královéhradecký	1 809 399
Pardubický	1 955 819
Vysočina	2 174 031
Jihomoravský	6 401 410
Olomoucký	2 475 468
Moravskoslezský	4 384 391
Zlínský	2 946 515
Celkem	132 404 475

Zdroj: Finanční správa (2016)

Pro lepší přehled, jak je daň z příjmů právnických osob pro Českou republiku významná, je uveden obrázek č. 5, který představuje veškeré daně zavedené v této zemi. Jedná se o inkaso za rok 2014.

Z tohoto obrázku je zřetelné, jak daň z příjmů PO je podstatná a že tvoří značnou část státního rozpočtu. Z celkového inkasa na ni připadá 21 %. Významnější je jen daň z příjmů FO a daň z přidané hodnoty.



Obr. 5 Inkaso daní za rok 2014 (%)
Zdroj: Finanční správa (2016)

3.4.2 Hlavní přínosy zavedení CCCTB

Při sestavování společného základu bylo hlavním cílem podpora vědy a výzkumu, tzn., že veškeré náklady na tuto činnost jsou podle CCCTB odpočitatelné. (Sobotková, 2011)

Ve směrnici je uvedeno, že harmonizace by se týkala pouze sestavení samotného základu, do finančního účetnictví členských států by nebylo zasahováno a účetní závěrky by nebyly tedy ovlivněny.

Důležitým zjednodušením pro skupiny společností je komunikace pouze s jedním daňovým správcem tzv. jednotným kontaktním místem. Zavedení CCCTB znamená také, že orgány daňové správy budou muset spravovat dva systémy (daňový režim podle CCCTB a podle vnitrostátních předpisů). Však tato skutečnost je vykompenzována příležitostmi pro společnosti, které nebudou muset řešit nesoulady více daňových systémů nebo i spory se zapojením Evropského soudního dvora. (Sobotková, 2011)

Dále podniky s přeshraniční činností mohou využít možnosti přeshraniční kompenzace ztrát i ve formě snížení nákladů na dodržování daňových předpisů. Podle výsledků výzkumu uvedeného ve směrnici je dokázáno, že 50 % nefinančních a 17 % finančních nadnárodních skupin by mělo okamžitý prospěch z této možnosti.

Další výhodou zavedení je snížení nákladů, které podniky nesou při dodržování předpisů. Přijetí CCCTB by mělo snížit tuto položku o 7 %. Tato skutečnost vede ke střednědobé a dlouhodobé ochotě firem expandovat do zahraničí.

Režim CCCTB by měl vést k odstranění narušování hospodářské soutěže a vést podnikatelské rozhodnutí k ekonomické efektivnosti. (Blechová, 2013)

Za výhodné mohou společnosti považovat, že navrhovaný systém reflektuje zásadu daňové neutrality. Investiční rozhodnutí společností nejsou již ovlivněna v takové míře všelijakými výjimkami a zvláštnostmi při výpočtu daňového základu. Mohou se tak více soustředit na reálné ekonomické a výrobní faktory, není teda potřeba se podrobovat umělým impulsům plynoucím z různých daňových systémů při snaze optimalizovat daň. (Kovanda a Kruliš, 2014)

Každá konkrétní společnost (respektive každá skupina) by se sama rozhodla, zda se podrobí unijnímu režimu výpočtu základu daně a jednomu správci daně nebo zůstane podrobena daňovému systému jako doposud. (Kovanda a Kruliš, 2016) Ovšem pokud společnosti vstoupí do systému CCCTB a pak budou chtít vystoupit, tak podmínkou jejich odchodu je setrvání v režimu 5 let. (EUROPA. EU, 2011)

Společnosti, u kterých lze předpokládat užitek při zavedení systému CCCTB patří: (Blechová, 2013)

- skupinové nadnárodní společnosti, u kterých se vyskytují přeshraniční ztráty,
- skupiny podnikající ve více členských státech,
- menší podniky, které působí v méně členských státech a jejich náklady na zpracování daňových předpisů jsou vysoké,
- společnosti, které rozdělí daňový základ mezi státy s nižší daňovou sazbou,
- skupiny, které chystají reorganizaci uvnitř skupiny a tato reorganizace je osvobozena od daně.

Společný konsolidovaný základ daně by neměl ovlivňovat daňové příjmy jednotlivých států. V konečném důsledku by toto přerozdělení mělo záležet na jejich politických rozhodnutích a také v možnosti ovlivňovat své daňové sazby. Z tohoto důvodu je poměrně náročné předpovídat dopady rozdělení příjmů. Nicméně pokud by docházelo k nespravedlivému toku příjmů, který by nebyl pravdivým obrazem o rozdělení podnikatelské činnosti, obsahuje směrnice doložku, která opravňuje možnost stanovení náhradní metody. (Sobotková, 2011)

3.4.3 Výpočet základu daně

Kapitola IV článek 9 směrnice č. 121/2011 poskytuje informace o zásadách výpočtu. První zásadou je, že při výpočtu základu daně se berou v potaz pouze zisky a ztráty, které byly realizovány. Zdanitelné události a transakce se oceňují jednotlivě. Dále se uvádí, že výpočet se provádí konzistentním způsobem a stanovuje se za každé zdaňovací období, tj. kterékoli období 12 měsíců.

Základ daně se vypočítá:

$$ZD = P - OP - OV - DOP \quad (7)$$

kde: ZD – základ daně
P- příjem
OP – osvobozený příjem
OV – odečitatelné výdaje
DOP – další odečitatelné položky

Základ daně se bude vykazovat v eurech. Nicméně poplatník nacházející se v jednom členském státě, který dosud euro nepřijal, není povinen jej tak vykazovat.

Příjmy

Příjmy podléhající dani obsahují jak peněžní, tak nepeněžní příjmy. Tato položka neobsahuje pouze příjmy z podnikání, ale také příjmy získané z nakládání s majetkem a právy, dividendy, úroky a další formy přerozdělení zisku. Dále podpory, dary, licenční poplatky, kompenzace. Zdanitelné příjmy podle CCCTB jsou definovány tedy velmi široce. (Nerudová, 2014)

V článku 11 nalezneme, co osvobozený příjem konkrétně obsahuje:

- a) *dotace přímo související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobých aktiv*
- b) *výnosy ze zcizení aktiv, která jsou součástí souboru aktiv, včetně tržní hodnoty nepeněžních darů;*
- c) *přijaté rozdělované zisky;*
- d) *výnosy ze zcizení akcií;*
- e) *příjmy stálé provozovny v třetí zemi.*

Odečitatelné výdaje

Tato položka, jak uvádí směrnice č. 121/2011 obsahuje veškeré náklady na prodej a výdaje, očištěné o odpočitatelnou daň z přidané hodnoty, náklady na výzkum a vývoj a také vzniklé náklady při získání vlastního nebo dluhového kapitálu pro potřeby podnikání. Také lze maximálně odečíst 0,5 % příjmů za zdaňovací období, pokud společnost poskytla peněžitý dar nebo příspěvek dobročinné organizaci.

Neodečitatelné výdaje podle článku 14

- a) rozdělované zisky a splátky vlastního kapitálu nebo dluhu;
- b) 50 % nákladů na reprezentaci;
- c) převod nerozdělených zisků do rezervy, která je součástí vlastního kapitálu společnosti;
- d) daň z příjmů právnických osob – podle Nerudové (2014) zde není jasné, jaký druh daně se má na mysli, např. příplatek k dani z příjmu
- e) úplatky;
- f) pokuty a penále placené veřejnému orgánu za porušení kteréhokoli právního předpisu;
- g) náklady vynaložené společností na získání příjmů, tyto náklady se stanoví paušální sazbou ve výši 5 % uvedených příjmů, pokud daňový poplatník nemůže prokázat, že mu vznikly nižší náklady;
- h) peněžní dary a příspěvky jiné než dobročinným organizacím definovaným v článku 16;
- i) náklady týkající se pořízení, výstavby nebo zhodnocení dlouhodobých aktiv, která nesouvisí s výzkumem a vývojem,
- j) daně vyjmenované v příloze III s výjimkou spotřebních daní uložených z energetických výrobků, alkoholu a alkoholických nápojů a zpracovaného tabáku.

Příjmy a výdaje budou zaznamenány v tom zdaňovacím období, ve kterém vzniknou nebo budou vynaloženy, tzn. na akruálním principu. (Sobotková, 2011)

3.4.4 Odpisování dlouhodobých aktiv

Obecně se za dlouhodobá aktiva považují hmotná aktiva pořízená za úplatu nebo získaná vlastní činností a nehmotná aktiva pořízená za úplatu. Tento majetek může být samostatně oceněn a je používán pro podnikatelskou činnost déle než 12 měsíců. Jestliže je majetek pořízený za cenu méně než 1000 EUR, odpisovat se nebude a veškeré výdaje na jeho pořízení budou tvořit jednorázový odčitatelný výdaj od základu daně. Aktiva, jejichž užíváním se hodnota nesnižuje např. pozemky, umělecká díla, starožitnosti, finanční aktiva atd., se také neodpisují. Dále se nebudou odpisovat zásoby, které nejsou považována za fixní majetek a jsou určeny výhradně k prodeji nebo držena za účelem zpracování ve výrobním procesu či v procesu poskytování služeb. (Nerudová, 2014)

Dlouhodobým aktivem mohou být i finanční aktiva, do kterých dle Směrnice patří akcie přidruženého podniku, půjčky podnikům, s nimiž je společnost ve spojení na základě účasti, investice držené jako dlouhodobé aktivum, ostatní půjčky

a vlastní akcie. Aby toto aktivum mohlo být uvedeno v rozvaze, musí to povolovat vnitrostátní právní předpis. (Sobotková, 2011)

Navíc směrnice č. 121/2011 dále specifikuje dlouhodobá aktiva s dlouhou dobou životnosti. Tato aktiva mají stanovenou životnost nejméně 15 let. Jedná se zejména o budovy, letadla a lodě.

Odpis je pak stanoven pomocí hodnoty veškerých nákladů vynaložených na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení dlouhodobého aktiva. Nicméně získané dotace na pořízení či výstavbu majetku se musí od odpisové základny odečíst. Dále směrnice nařizuje, že odpis musí být daňovým poplatníkem uplatněn. (Sobotková, 2011)

Uplatňovat odpisy může pouze ekonomický vlastník, kterému plynou přínosy a rizika z nakládání dlouhodobého majetku. Jelikož se zde nebere ohled na právního vlastníka, je možné odepisovat i takový majetek, u kterého je právní vlastnictví dáno až celkovým zaplacením pořizovaného dlouhodobého aktiva. V případě kdy si odpisy nebude uplatňovat ekonomický vlastník je majetek pořízený na leasing. V této situaci má ekonomický vlastník možnost odečítat od základu daně úrokovou složku leasingové splátky a naopak právní vlastník povinnost tuto hodnotu přičíst. (Sobotková, 2011)

Odpisy dle směrnice č. 121/2011 můžeme následně rozdělit tří skupin:

- individuální odpisy,
- skupinové odpisy,
- mimořádné odpisy u neodpisovaného majetku.

V první skupině se za odpisovaný majetek rozumí takové aktivum, které má dobu životnosti delší než 15 let. Odpisy se počítají lineárním způsobem podle doby životnosti. Doba životnosti dle Směrnice je stanovena takto:

- budovy 40 let,
- ostatní majetek s dlouhou dobou životnosti 15 let, vyjma budov
- nehmotná aktiva po dobu právní ochrany nebo 15 let, pokud tuto dobu nelze určit.

Sobotková (2011) uvádí, že pokud bude daňový poplatník schopen doložit u vymezeného majetku kratší dobu životnosti, než je výše uvedena, bude moci aktiva odpisovat kratší dobu.

Odpisovat aktiva v rámci jednoho souboru bude možné u majetku s dobou životnosti kratší 15 let. Roční sazba odpisové základny bude 25 %. Ta se stanoví na základě daňové hodnoty skupiny aktiv za předchozí zdaňovací období upravené o aktiva, která byla v průběhu vyřazená či zařazená. Dále se přičtou náklady na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení a odečtou se odškodnění za ztrátu nebo zničení aktiv a výnosy ze zcizení aktiv. (Sobotková, 2011)

Jestli dojde k trvalému snížení hodnoty u neodpisovaného majetku a daňový poplatník tuto skutečnost doloží, je možné dle směrnice č. 121/2011 uplatnit mimořádné odpisy. Jestliže následně dojde ke zvýšení hodnoty majetku, tak se o tuto částku zvýší základ daně.

3.4.5 Ztráty

V kapitole VII v článku 43 se Směrnice č. 121/2011 věnuje další problematice, a to ztrátám. Ztráta, která vznikne poplatníkovi nebo také stálé provozovně daňového poplatníka – nerezidenta v účetním období, může být v dalších zdaňovacích obdobích odečtena.

Pravidlem je, že nejstarší ztráty se od základu daně odečtou jako první. Výsledný základ daně může být pouze kladný nebo nulový, nemůže tedy vést k záporné hodnotě. Odpočet ztrát není časově omezen.

3.4.6 Rozdělení konsolidovaného základu daně

Jednotlivé základy daně se ve skupině sčítají, tedy konsolidují. Ztráty a zisky z transakcí uskutečněných přímo uvnitř skupiny nebudou brány v potaz. To by znamenalo odstranění části agendy v oblasti převodních cen.

V každém zdaňovacím období se základ rozdělí mezi členy skupiny podle uvedeného vzorce v podkapitole 2 Metodika práce, kde byl již podrobně probrán.

A – člen skupiny

Tržby	}	mají stejnou váhu
Práce		
Aktiva		

Jak je ve směrnici uvedeno, k rozdělení konsolidovaného základu daně dochází pouze v případě kladného výsledku. Výpočty se provádí vždy na konci zdaňovacího období každé skupiny. Za celý měsíc se považuje období 15 nebo více dnů v kalendářním měsíci.

V případě domněnky, že daný podíl spravedlivě neodpovídá rozsahu podnikatelské činnosti, může hlavní daňový poplatník či dotyčný orgán požádat o aplikaci náhradní metody. Je potřeba schválení příslušných orgánů a obeznámit s tím Komisi. (Sobotková, 2011)

Dále směrnice řeší specifické případy týkající se vstupu či výstupu ze skupiny. Společnost, která není součástí skupiny po celé zdaňovací období, vypočítá svůj přidělený podíl podle poměru kalendářních dnů, ve kterých do skupiny patřila.

3.4.7 Připomínky k CCCTB

Po vydání směrnice v roce 2011 se začalo vést na toto téma mnoho diskuzí. Nejvíce se řešili přínosy, které režim přinese, ale také rizika.

Jisté nedostatky dle Sobotkové (2011) můžeme spatřovat:

- omezení fiskální suverenity,
- ztráta motivace získávání zahraničních investorů pomocí nižších sazeb, jelikož výnosy z investic by plynuly do jiných zemí z důvodů konsolidace,
- i když se můžu zdát, že dojde k poklesu administrativní zátěže, není to zcela jednoznačné, jelikož účetnictví se i nadále bude muset vést jednotlivě podle vnitrostátních pravidel,
- nejednoznačná specifikace dělení konsolidovaného základu a i přes sjednocení zásad sestavení základu mohou státy zásady uplatňovat nejednotně,
- jako další nevýhodu lze spatřovat ve vytváření judikatury bruselskými úředníky
- faktor „práce“ použitý ve vzorci pro přerozdělování může mít negativní dopady na trh práce, kdy společnosti budou chtít minimalizovat počet zaměstnanců.

Oponenti se bouřili proti vzorci na přerozdělení konsolidovaného základu. Jeho slabou stránku spatřovali v tom, že vycházel ze zastaralého konceptu podnikání. Větší význam než tržby by se dnes mělo brát v potaz duševní vlastnictví a finanční aktiva. Dalším protiargumentem bylo, že navržený způsob dělení absolutně nezkoumá kdo je skutečným nositelem podnikatelského rizika. Objevil se také návrh, který by měl při rozdělení brát v potaz hospodářskou situaci členských zemí. (Houska 2012)

V roce 2012 Evropský parlament schválil návrh směrnici s pozměňovacími návrhy, které se týkaly právě zmíněného vzorce. Vzorec měl brát větší význam na faktory práce a aktiv, nicméně Evropská komise vyslovila nesouhlas. (Kovanda a Kruliš, 2014)

Správci daně si nepřejí daňovou optimalizaci v oblasti vnitroskupinových transakcí, ale jejich oceňování tržním způsobem. Jelikož toto jednání by mělo za následek vyvádění zisku nepřiměřeným sjednáváním cen ve prospěch člena skupiny, který sídlí v zemi s nízkou daňovou sazbou. Kontrola cen sjednávaných v rámci skupiny společnosti by již z daňového hlediska nebyla podstatná, jelikož takové transakce mají na celkový výsledek hospodaření skupiny v součtu nulový vliv. To mu se ovšem brání daňové řády jednotlivých skupin. (Kovanda a Kruliš, 2014)

Vyjádření České republiky k CCCTB

V roce 2011 se Výbor pro evropské záležitosti Poslanecké sněmovny ČR postavil k návrhu negativně. Vláda ČR se vyjádřila velice striktně k omezení procesu prosazování CCCTB. Vláda ČR preferovala stávající systém, kdy procesní postup hlavního správce daně je dán vnitrostátními předpisy příslušného státu a spolupráce mezi jednotlivými státy probíhá prostřednictvím již existujících právních předpisů. Dále se Vláda ČR vyjádřila k otázce v té době 27 samostatných účetních předpisů. Problém viděla zejména při vyčíslení jednotných základů daně, ke kterým bude potřeba 27 převodních můstků. Česká republika přímo zdůraznila „nelze vyloučit rozdílné výsledky vyčíslení základu daně v jednotlivých členských státech. To je nutné označit jako poměrně vážný problém i pro uplatnění jednotných pravidel pro zjištění základu daně na základní úrovni systému, tj. bez konsolidace. Tato skutečnost výrazně oslabuje všechna tvrzení ohledně jednotné databáze a snížení administrativních nákladů“.

Vyjádření České republiky k obavě navýšení administrativních nákladů můžeme brát za opodstatněné, jelikož při současných 28 platných systémů by měl vzniknout další. To nelze považovat za zjednodušení, ale spíše za zvýšení zátěže pro daňovou správu. Správci daně si tak budou muset osvojit další složitý výpočet základu daně. Dále mají společnosti možnost uměle posilovat faktory tak, aby co největší část základu daně byla zdaněna v zemi s nejnižší sazbou daně. To je další příčina pro tvorbu nových strategií a přístupů správců daně, které vedou k opětovnému nárůstu nákladů. (Kovanda a Kruliš, 2014)

Podle analýzy společnosti Ernst & Young vede zavedení CCCTB k závěru, že bude mít vliv na objem vybraných prostředků. Německo, Nizozemí, Finsko, Irsko a Dánsko zaznamenají ztráty v minimální výši 5 % vybraných odvodů. Naopak Francii by zavedení systému polepšilo o 6 %, Řecku o 4 % a Lotyšsku o 3 %. Ve Francii, Belgii a Španělsku by také došlo k navýšení pracovních míst, s úbytkem by se muselo vypořádat Německo, Dánsko a Holandsko. Co se týče České republiky, ta by přišla okolo 3 % vybraných odvodů a také by došlo k 3% úbytku pracovních míst. (Linhartová, 2015)

Nové pohledy na CCCTB a Akční plán pro spravedlivé a efektivní zdanění firm

V roce 2015 Evropská komise znovu zahájila veřejnou konzultaci o možnosti zavedení systému CCCTB. Sám evropský komisař pro hospodářské a měnové záležitosti, dání a celní unie, se nechal slyšet, že konsolidovaný základ je nejúčinnějším nástrojem pro boj s daňovými úniky a snížení administrativní zátěže pro společnosti působící na území Evropské unie. (EUROPA. EU, 2015b)

Hlavním podnětem Evropské komise pro zveřejnění akčního plánu byla zejména aféra Lux Leaks v roce 2014. Vyšlo najevo, že mezi Lucemburskem a me-

zinárodními společnostmi docházelo k uzavírání výhodných dohod. Nadnárodní společnosti přesouvaly svůj zisk do Lucemburska, které je pak zdaňovalo. Jednalo se o známé firmy jako je Ikea nebo Pepsi. Mnoho členských zemí EU tak přišlo o značné výnosy z daně z příjmů právnických osob. (Linhartová, 2015)

Předseda Komise Jean-Claude Juncker, který byl shodou okolností v té době premiérem Lucemburska, zdůraznil, že tato daňová rozhodnutí sice nebyla nezákonná, nicméně docházelo k určitému vyhýbání se placení daní. Dále uvedl, že s tímto jevem se potýká celá Evropa, jelikož neexistuje dostatečná harmonizace přímých daní. Byla také navržena nová opatření, která by měla jasně vymezovat daňové ráje, těžké tresty pro viníky a daňové vykazování v každé zemi. (EUROPA.EU, 2014)

Členské státy dlouhou dobu volají po aktivitě Evropské komise, aby zlepšila podnikatelské prostředí a zajistila efektivnější zdaňování a navýšení tak příjmů z těchto daní. Nicméně zůstává otázkou, jestli právě CCCTB je lékem. Členské státy stále nejsou ochotny se tomuto systému zavázat. Svědčí o tom i fakt, že od vydání Směrnice v roce 2011 nedošlo stále k jejímu schválení. (Linhartová, 2014)

3.4.8 Nový přístup CCCTB

- povinný CCCTB
- pozvolně implementovaný v několika krocích

Hned v úvodu se setkáváme s významnou novinkou, a to opuštění principu dobrovolnosti. Pro nadnárodní společnosti by měl být společný konsolidovaný základ daně povinný. Komise si od tohoto kroku slibuje snížení daňových úniků, což je jejím hlavním cílem. Druhou důležitou změnou podle Linhartové (2014) je pak zavedení CCCTB v několika krocích. Konsolidace by se zavedla průběžně v dalších etapách. Pro členské státy by to mělo být jednodušší a lépe zvládnutelné. Původním záměrem bylo okamžité zavedení. (EUROPA.EU, 2015a)

Systém CCCTB zahrnuje některá opatření proti daňovým únikům, které jsou také diskutovány v rámci projektu BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). BEPS je iniciativa OECD zabývající se daňovými praktikami např. zajištění zdanění zisku v té zemi kde byl vytvořen, upravení smluv o zamezení dvojího zdanění nebo zajištění soudržnosti korporátního zdaňování. (EUROPA.EU, 2015a)

Akční plán se zaměřuje na zlepšení prostředí podporující ekonomický růst. Konkrétně se jedná o opatření jak se vyhnout dvojímu zdanění a zajistit snížení počtu firem, které se vyhýbají placení daní nebo své zisky přesouvají do zemí s nejnižší sazbou daně. Evropská komise by měla nový návrh směrnice předložit nejpozději do prosince 2016. (Linhartová, 2011)

Hlavní cíle Akčního plánu dle Evropské komise (2015):

- obnovení vazby mezi zemí zdanění a místem vykonávání podnikatelské činnosti,
- zajištění správného ocenění činnosti společností členskými státy,
- vytvoření prorůstového a konkurenceschopného prostředí pro zdanění právnických osob na území EU,
- ochrana jednotného trhu,
- zavedení opatření z projektu BEPS,
- zvýšit daňovou transparentnost a vypořádat se s nespolupracujícími jurisdikcemi.

4 Dopad zavedení CCCTB na Českou republiku

Obavu ze zavedení konsolidovaného základu daně z příjmů PO vyjádřila Česká republika již v době zveřejnění směrnice. Odmítla se podílet na tomto projektu a zásadně nesouhlasila s jeho aplikací.

Nyní se práce bude zabývat variantou se zavedením konsolidovaného základu a jeho dopadem na Českou republiku.

4.1.1 Aplikace konsolidovaného základu daně z příjmů PO

Jak bylo popsáno v metodické části, konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob bude aplikován na 10 dceřiných společnostech nacházejících se na území České republiky, jejichž mateřské společnosti mají sídlo v zahraničí.

Nejdříve zde bude vypočítán základ daně a daňová povinnost pro společnost ŠKODA AUTO, a.s. Následně jsou podle stejného principu vypočteny základy daně i ostatních firem.

Tab. 11 Údaje společnosti ŠKODA AUTO, a. s. (Kč)

	Kč
Aktiva	176 869 000 000
Dlouhodobý hmotný majetek	65 916 000 000
Dlouhodobý nehmotný majetek	25 168 000 000
Tržby	299 318 000 000
Mzdové náklady	19 680 000 000
Zisk před zdaněním	21 349 000 000
Daň	2 928 000 000
Zisk po zdanění	18 421 000 000

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ŠKODA AUTO, a.s. 2014

Tabulka č. 11 zahrnuje podstatné údaje pro výpočet. Data, která jsou v tuto chvíli nutná pro aplikaci CCCTB jsou zejména dlouhodobý hmotný majetek, tržby, mzdové náklady a počet zaměstnanců. Ostatní údaje, které jsou zde navíc, budou použity později při úpravě alokačního vzorce anebo k porovnání s dosaženými výsledky.

Tab. 12 Údaje koncern Volkswagen

	EUR	Kč
Aktiva	351 209 000 000	9 737 269 525 000
Tržby	202 458 000 000	5 613 148 050 000
Mzdové náklady	33 834 000 000	938 047 650 000
Zisk před zdaněním	14 794 000 000	410 163 650 000
Daň	3 726 000 000	103 303 350 000
Zisk po zdanění	11 068 000 000	306 860 300 000

Zdroj: Výroční zpráva Koncernu Volkswagen, a.s. 2014

Údaje koncernu, které byly zjištěny pomocí výroční zprávy, jsou uvedeny v eurech. Z tohoto důvodu došlo k jejich přepočtu, a to pomocí aktuálního kurzu ze dne 31.12.2014 vedeného na stránkách České národní banky. Hodnota jednoho eura dosahovala 27,725 Kč.

Počet zaměstnanců

- ŠKODA AUTO, a.s. – 24 631
- Koncern Volkswagen – 566 278

Než dojde k samotnému výpočtu, je nutné vyloučit z tržeb společnosti ŠKODA AUTO, a.s. tržby se spřízněnými stranami, které zobrazuje následující tabulka č. 13.

Tab. 13 Tržby se spřízněnými stranami (Kč)

Volkswagen AG	7 279 000 000
Skoda auto India Private Ltv.	1 598 000 000
ŠKODA AUTO Deutschland GmbH*	59 789 000 000
ŠKODA AUTO Slovensko s.r.o.	5 165 000 000
OOO VOLKSWAGEN Group Rus	15 320 000 000
Společnosti kontrolované Volkswagen AG	117 555 000 000
Ostatní spřízněné strany	1 417 000 000
Celkem	208 124 000 000

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ŠKODA AUTO, a.s. 2014

Do vzorce se tedy použije částka tržeb ve výši 91 194 000 000 Kč. Dále se výpočtem jednotlivé podíly společnosti ŠKODA AUTO, a.s. na koncernu Volkswagen. Výsledné podíly uvedené v tabulce č. 12 byly zjištěny následovně:

- První faktor nazvaný Aktiva se vypočítal jako podíl hodnot dlouhodobého hmotného majetku vybrané společnosti k celkovým aktivům mateřské společnosti, tedy:

- 65 916 000/9 737 269 525.
- Faktor Tržeb byl zjištěn obdobným způsobem, tedy:
 - 91 194 000 000/5 613 148 050 000
- Faktor práce se skládá ze dvou částí, a to mzdových nákladů a zaměstnanců, metodika výpočtu je následující:
 - 19 680 000 000/938 047 650 000
 - 24 631/566 278

Tab. 14 Jednotlivé podíly ŠKODA AUTO, a.s. na koncernu

Aktiva	A	0,00676
Tržby	T	0,0162
Mzdové náklady	MN	0,0209
Zaměstnanci	Z	0,0434

Zdroj: Výroční zpráva ŠKODA AUTO, a.s. a Koncernu Volkswagen 2014

Do vzorce jsou použity zkratky uvedené v tabulce č. 14, které představují jednotlivé podíly.

$$X = [1/3 * T + 1/3 * (1/2 * MN + 1/2 * Z) + 1/3 * A]$$

$$X = [1/3 * 0,0162 + 1/3 * (1/2 * 0,0209 + 1/2 * 0,0434) + 1/3 * 0,00676]$$

$$X = 0,01841$$

$$\text{Daň} = 1,841 \% * 410\,163\,650\,000 * 19\%$$

$$\text{Daň} = 1\,435\,334\,256 \text{ Kč}$$

Zkratka X představuje procento podílu společnosti ŠKODA AUTO, a.s. na koncernu. Jako konsolidovaný základ daně byla použita hodnota zisku před zdaněním koncernu Volkswagen a následně vypočtena daň podle sazby platné v České republice, tedy 19 %.

Daň zaplacená společností ŠKODA AUTO, a.s. v roce 2014 byla 2 928 000 000 Kč. Po zavedení CCCTB by výsledná daň činila 1 435 334 256 Kč. Jak můžeme vidět rozdíl je opravdu veliký, činí 1 492 665 744 Kč. Česká republika by v tomto případě inkasovala do státního rozpočtu méně.

Následující tabulky shrnují veškeré podstatné informace, které jsou nutné k výpočtu konsolidovaného základu daně dalších společností.

Tab. 15 Tržby společností (Kč)

Člen skupiny	Tržby	Tržby s přízněnými stranami	Tržby použité do vzorce
ŠKODA AUTO, a.s.	299 318 000 000	208 124 000 000	91 194 000 000
Siemens, s.r.o.	28 356 799 000	13 271 208 000	15 085 591 000
Continental Barum, s.r.o.	55 736 000 000	46 304 485 000	9 431 515 000
O2 Czech Republic a.s.	40 636 000 000	161 000 000	40 475 000 000
MVV ENERGIE, a.s.	164 226 000	164 226 000	-
Edenred, s.r.o.	446 965 898	31 294 000	415 671 898
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.	304 273 446	255 651 000	48 622 446
AHOLD Czech Republic, a.s.	40 770 333 350	356 199 000	40 414 134 350
Shell Czech Republic, a.s.	23 713 705 000	247 747 000	23 465 958 000
Bosch Diesel, s.r.o.	21 941 924	21 783 426	158 498

Zdroj: Výroční zprávy společností

Tabulka č. 15 zobrazuje v prvním sloupci dosažené tržby, druhý sloupec pak následně získané tržby se spřízněnými stranami, které se nicméně od tržeb, které budou použity do vzorce, odečítají. Jak lze vidět, v některých případech tyto tržby dosahují velkých hodnot. Poslední sloupec obsahuje tržby v konečné úpravě, které jsou použity do vzorce. U některých firem došlo k extrémnímu snížení.

Tabulka č. 16 poskytuje další informace nutné k výpočtu. Jedná se o dlouhodobý hmotný majetek. Ve druhém sloupci je uveden dlouhodobý nehmotný majetek, a to z důvodu jeho využití při úpravách standardního alokačního vzorce.

Tab. 16 DHM a DNM společností (Kč)

Člen skupiny	DHM	DNM
ŠKODA AUTO, a.s.	65 916 000 000	25 168 000 000
Siemens, s.r.o.	7 658 385 000	220 515 000
Continental Barum, s.r.o.	7 405 566 000	5 666 000
O2 Czech Republic a.s.	34 052 000 000	23 894 000 000
MVV ENERGIE, a.s.	5 753 000	10 919 000
Edenred, s.r.o.	1 288 166 000	23 175 000
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.	684 000	14 000
AHOLD Czech Republic, a.s.	7 421 728 000	37 415 000
Shell Czech Republic, a.s.	1 801 986 000	202 000
Bosch Diesel, s.r.o.	7 233 784 000	4 307 000

Zdroj: Výroční zprávy společností

Další nutné informace pro výpočet zobrazuje tabulka č. 17. Zde jsou uvedeny informace o faktoru práce, tedy suma mzdových nákladů a počet zaměstnanců.

Tab. 17 Mzdové náklady a počet zaměstnanců společností (Kč)

Člen skupiny	Mzdové náklady	Počet zaměstnanců
ŠKODA AUTO, a.s.	19 680 000 000	24 631
Siemens, s.r.o.	4 278 109 000	6 773
Continental Barum, s.r.o.	2 261 427 000	3 572
O2 Czech Republic a.s.	4 691 332 788	4 500
MVV ENERGIE, a.s.	42 698 000	38
Edenred, s.r.o.	93 232 000	135
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.	40 723 000	58
AHOLD Czech Republic, a.s.	3 014 276 000	9 938
Shell Czech Republic, a.s.	201 163 000	150
Bosch Diesel, s.r.o.	2 739 664 000	4 043

Zdroj: Výroční zprávy společností

Tabulka č. 18 již neposkytuje informace nutné k výpočtu, nicméně je důležitá pro konečné srovnání. Obsahuje VH před zdaněním a daň placenou společnostmi do státního rozpočtu České republiky za rok 2014.

Tab. 18 VH před zdaněním a daň společností (Kč)

Člen skupiny	VH před zdaněním	Daň
ŠKODA AUTO, a.s.	21 349 000 000	2 928 000 000
Siemens, s.r.o.	2 191 862 000	409 926 000
Continental Barum, s.r.o.	4 926 461 000	954 669 000
O2 Czech Republic a.s.	4 824 000 000	861 055 325
MVV ENERGIE, a.s.	389 692 000	-
Edenred, s.r.o.	86 677 000	41 452 000
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.	216 157 000	-
AHOLD Czech Republic, a.s.	435 033 000	123 392 000
Shell Czech Republic, a.s.	276 807 000	-
Bosch Diesel, s.r.o.	396 661 000	60 957 000

Zdroj: Výroční zprávy společností

Jelikož všechny důležité informace zde byly již představeny, může následně dojít k samotnému výpočtu podle stejného postupu, který byl podrobně představen na společnosti ŠKODA AUTO, a.s. Veškeré informace týkající se mateřských společností jsou uvedeny v příloze B.

Souhrnné výsledky zobrazuje následující tabulka č. 19, která je doplněna o minigrafy.

Tab. 19 Výpočet konsolidovaného základu daně z příjmů PO (Kč)

člen skupiny	VH před zdaněním	Aplikace CCCTB	Minigraf
ŠKODA AUTO, a.s.	21 349 000 000	7 554 390 824	
Siemens, s.r.o.	2 191 862 000	1 564 149 275	
Continental Barum, s.r.o.	4 926 461 000	954 884 494	
O2 Czech Republic, a.s.	4 824 000 000	1 623 024 746	
MVV ENERGIE, a.s.	389 692 000	8 093 397	
Edenred, s.r.o.	86 677 000	103 910 015	
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s	216 157 000	1 542 828	
AHOLD Czech Republic, a.s.	435 033 000	1 027 182 326	
Shell Czech Republic, a.s.	276 807 000	800 944 706	
Bosch Diesel, s.r.o.	396 661 000	452 377 675	

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 19 je patrné, že dopad zavedení CCCTB je významný. Víceero společností se bude potýkat s nižším základem daně a tím nižší daňovou povinností. To bude mít za následek nízké daňové odvody do státního rozpočtu. Kvůli přehlednosti byla tabulka doplněna o již zmíněný minigraf, který zcela jasně zobrazuje poklesy či nárůsty základu daně.

Výpočet je také doplněn o korelační analýzu. Tabulku č. 20 ukazuje závislost jednotlivých položek alokačního vzorce na základ daně.

Tab. 20 Korelační analýza v případě aplikace standardního vzorce

Jednotlivé položky	Korelační koeficient	Závislost
Podíl aktiv (1/3)	0,071328038	triviální
Podíl tržeb (1/3)	0,080409957	triviální
Podíl práce (1/3 mzdových nákladů+ zaměstnanci)	0,212763257	nízká až střední
Podíl mzdových nákladů (1/2)	0,111608097	nízká až střední
Podíl zaměstnanců (1/2)	0,351614348	střední až podstatná

Zdroj: vlastní zpracování

Podle tabulky č. 20 lze snáze určit závislosti jednotlivých faktorů na výsledném základu daně. Největší závislost je spatřena u podílu zaměstnanců. Naopak u podílu aktiv není závislost skoro žádná. To lze přisoudit podmínce, že u člena skupiny se do vzorce používá jen část aktiv. Tržby také nedosahují velké hodnoty korelačního koeficientu, jelikož byly sníženy o tržby se spřízněnými stranami.

Zde je tedy možné říci, že hlavní podíl na základu daně má faktor práce, a to z větší části právě zaměstnanci.

Jelikož standardní alokační vzorec není zcela vyhovující, bude se následná část práce zabývat úpravou alokačního vzorce, který bude více zohledňovat majetek firmy a její specifika.

Vzorec bude upraven v několika oblastech:

1. Aplikace CCCTB v případě zahrnutí tržeb se spřízněnými osobami.
2. Aplikace CCCTB v případě zahrnutí dlouhodobého nehmotného majetku.
3. Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na $\frac{1}{2}$.
4. Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na $\frac{1}{2}$ + dlouhodobá nehmotná aktiva.
5. Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na $\frac{1}{2}$ + dlouhodobá nehmotná aktiva + tržby se spřízněnými osobami.
6. Aplikace CCCTB v případě nezahrnutí faktoru tržeb.
7. Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců z $\frac{1}{2}$ na 1 a ponechání váhy práce na $\frac{1}{3}$.
8. Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců z $\frac{1}{2}$ na 1 a ponechání váhy práce na $\frac{1}{3}$ + dlouhodobá nehmotná aktiva.

1. Aplikace CCCTB v případě zahrnutí tržeb se spřízněnými osobami

Tato úprava byla provedena z důvodu velké hodnoty tržeb, které firmy vykazují se spřízněnými osobami. Jelikož tyto tržby nemohou být zahrnuty do vzorce, některé firmy by si tak neúměrně snižovaly základ daně.

Výpočet proběhl dle stejné metodiky, jak bylo uvedeno na začátku. Výsledné hodnoty ukazuje tabulka č. 21, která je opět doplněna o minigraf, který zahrnuje také předešlou situaci, tedy aplikaci standardního alokačního vzorce.

Tab. 21 Aplikace CCCTB v případě zahrnutí tržeb se spřízněnými stranami (Kč)

VH před zdaněním	Aplikace CCCTB	Aplikace CCCTB v případě zahrnutí tržeb se spřízněnými stranami	Minigraf
21 349 000 000	7 554 390 824	12 623 732 795	
2 191 862 000	1 564 149 275	2 020 977 518	
4 926 461 000	954 884 494	2 332 383 106	
4 824 000 000	1 623 024 746	1 626 509 594	
389 692 000	8 093 397	10 153 799	
86 677 000	103 910 015	106 603 599	
216 157 000	1 542 828	3 266 608	
435 033 000	1 027 182 326	1 030 669 869	
276 807 000	800 944 706	806 365 434	
396 661 000	452 377 675	452 858 248	

Zdroj: vlastní zpracování

Jak lze vyčíst z minigrafu, došlo k nárůstu základu daně, v některých případech více a v jiných méně. Nicméně zahrnutí tržeb se spřízněnými stranami má pozitivní vliv na výši základu daně. Kladný vliv lze vyčíst i z tabulky č. 22 kde vzrostl korelační koeficient podílu tržeb.

Tab. 22 Korelační analýza v případě zahrnutí tržeb se spřízněnými stranami do vzorce

Jednotlivé položky	Korelační koeficient	Závislost
Podíl aktiv (1/3)	-0,004095731	slabá negativní
Podíl tržeb + spřízněné strany (1/3)	0,178375827	nízká až střední
Podíl práce (1/3 mzdových nákladů+ zaměstnanci)	0,128938102	nízká až střední
Podíl mzdových nákladů (1/2)	0,032866232	střední až podstatná
Podíl zaměstnanců (1/2)	0,288368445	nízká až střední

Zdroj: vlastní zpracování

Oproti tomu došlo k poklesu u faktoru práce i jeho obou částí. U podílu aktiv není závislost prakticky žádná, respektive je velmi slabě negativní, jelikož lze předpokládat, že dlouhodobá hmotná aktiva jsou příliš nízká, aby zde mohla být při vyšším základu daně vykázána nějaká závislost.

2. Aplikace CCCTB v případě zahrnutí dlouhodobého nehmotného majetku.

V této části je do vzorce zahrnut dlouhodobý nehmotný majetek, jelikož u některých firem tvoří podstatnou část a bylo by nespravedlivé jej nezahrnout do položky aktiv. Výsledky jsou uvedeny v tabulce č. 23. Dále je také uveden minigraf, opět s porovnáním s hodnotami vypočtenými dle standardního alokačního vzorce.

Tab. 23 Aplikace CCCTB v případě zahrnutí DNM (Kč)

VH před zdaněním	Aplikace CCCTB	Aplikace CCCTB v případě zahrnutí nehmotného majetku	Minigraf
21 349 000 000	7 554 390 824	42 086 710 788	
2 191 862 000	1 564 149 275	1 569 354 527	
4 926 461 000	954 884 494	955 076 820	
4 824 000 000	1 623 024 746	1 788 553 606	
389 692 000	8 093 397	8 265 784	
86 677 000	103 910 015	104 410 154	
216 157 000	1 542 828	1 542 893	
435 033 000	1 027 182 326	1 027 971 380	
276 807 000	800 944 706	800 950 131	
396 661 000	452 377 675	452 455 922	

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 24 Korelační analýza v případě zahrnutí DNM do vzorce

Jednotlivé položky	Korelační koeficient	Závislost
Podíl aktiv + DNM (1/3)	0,946025777	téměř perfektní
Podíl tržeb (1/3)	-0,047076512	slabá negativní
Podíl práce (1/3 mzdových nákladů+ zaměstnanci)	0,082447469	triviální
Podíl mzdových nákladů (1/2)	-0,009372978	slabá negativní
Podíl zaměstnanců (1/2)	0,250190453	nízká až střední

Zdroj: vlastní zpracování

V případě firem jako je např. ŠKODA AUTO, a.s. je zřejmé, že zahrnutí dlouhodobého nehmotného majetku má velmi pozitivní dopad na výši základu daně. Závislost dle korelačního koeficientu je zde téměř perfektní.

V ostatních případech také došlo k nárůstu základu daně v řádech desítek tisíc Kč.

3. Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na 1/2.

Další možností úpravy vzorce je zvýšení váhy práce na 1/2. Jelikož tento faktor je předmětem mnoha diskuzí, je přinejmenším vhodné vyzkoušet jeho váhu na alokační vzorec.

Tab. 25 Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na 1/2 (Kč)

VH před zdaněním	Aplikace CCCTB	Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na 1/2	Minigraf
21 349 000 000	7 554 390 824	9 758 201 859	
2 191 862 000	1 564 149 275	1 996 193 974	
4 926 461 000	954 884 494	1 166 352 259	
4 824 000 000	1 623 024 746	1 878 546 115	
389 692 000	8 093 397	12 094 683	
86 677 000	103 910 015	124 075 906	
216 157 000	1 542 828	2 148 725	
435 033 000	1 027 182 326	1 264 666 859	
276 807 000	800 944 706	920 501 909	
396 661 000	452 377 675	612 855 128	

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 26 Korelační analýza v případě zvýšení váhy práce na 1/2

Jednotlivé položky	Korelační koeficient	Závislost
Podíl aktiv (1/3)	0,050778406	triviální
Podíl tržeb (1/3)	0,059069772	triviální
Podíl práce (1/2 mzdových nákladů+ zaměstnanci)	0,193092314	nízká až střední
Podíl mzdových nákladů (1/2)	0,090823958	triviální
Podíl zaměstnanců (1/2)	0,341765766	střední až podstatná

Zdroj: vlastní zpracování

Podle tabulky č. 25 je opět zřejmé, že došlo k navýšení základu daně, i když ne o takovou sumu, jako tomu bylo v předchozích případech. Nicméně dle závislosti faktoru zaměstnanců zde došlo k navýšení závislosti.

4. Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na 1/2 + dlouhodobá nehmotná aktiva.

Tato možnost byla zkoumána z důvodu pozitivního vlivu navýšení váhy práce a přiřazení dlouhodobého nehmotného majetku do faktoru aktiv.

Tab. 27 Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na 1/2 + DNM (Kč)

VH před zdaněním	Aplikace CCCTB	Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na 1/2 + DNM	Minigraf
21 349 000 000	7 554 390 824	44 290 521 734	
2 191 862 000	1 564 149 275	2 001 399 226	
4 926 461 000	954 884 494	1 166 544 585	
4 824 000 000	1 623 024 746	2 044 074 975	
389 692 000	8 093 397	12 267 069	
86 677 000	103 910 015	124 576 045	
216 157 000	1 542 828	2 148 790	
435 033 000	1 027 182 326	1 265 455 913	
276 807 000	800 944 706	920 507 334	
396 661 000	452 377 675	612 933 375	

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 28 Korelační analýza v případě zvýšení váhy práce na 1/2 + DNM

Jednotlivé položky	Korelační koeficient	Závislost
Podíl aktiv + DNM (1/3)	0,946201355	téměř perfektní
Podíl tržeb (1/3)	-0,045488877	slabá negativní
Podíl práce (1/2 mzdových nákladů+ zaměstnanci)	0,084571602	triviální
Podíl mzdových nákladů (1/2)	-0,00796669	slabá negativní
Podíl zaměstnanců (1/2)	0,253068484	nízká až střední

Zdroj: vlastní zpracování

V případě této možnosti došlo také k navýšení základny pro výpočet daně. Podíl dlouhodobého nehmotného majetku tvoří opět významnou část, což dokazuje také korelační koeficient v hodnotě téměř 0,95. Závislost podílu zaměstnanců na výsledku také není nepodstatná.

Celkově jsou dosažené výsledky v rámci této úpravy významnější než v případě úpravy číslo 3.

5. Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na 1/2 + dlouhodobá nehmotná aktiva + tržby se spřízněnými osobami.

Tato varianta byla zkoumána, jelikož se v předchozích případech potvrdil významný nárůst základu daně, když byly tyto faktory změněny či doplněny.

Tab. 29 Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na 1/2 + DNM + tržby se spřízněnými stranami (Kč)

VH před zdaněním	Aplikace CCCTB	Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy práce na 1/2 + DNM + tržby se spřízněnými stranami	Minigraf
21 349 000 000	7 554 390 824	49 359 863 616	
2 191 862 000	1 564 149 275	2 458 227 469	
4 926 461 000	954 884 494	2 544 043 197	
4 824 000 000	1 623 024 746	2 047 559 824	
389 692 000	8 093 397	14 327 470	
86 677 000	103 910 015	127 269 629	
216 157 000	1 542 828	3 872 570	
435 033 000	1 027 182 326	1 268 943 456	
276 807 000	800 944 706	925 928 062	
396 661 000	452 377 675	613 413 949	

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 30 Korelační analýza v případě zvýšení váhy práce na 1/2 + DNM + tržby se spřízněnými stranami

Jednotlivé položky	Korelační koeficient	Závislost
Podíl aktiv + DNM (1/3)	0,943263043	téměř perfektní
Podíl tržeb + spřízněné strany (1/3)	0,10616657	nízká až střední
Podíl práce (1/2 mzdových nákladů + zaměstnanci)	0,076820366	triviální
Podíl mzdových nákladů (1/2)	-0,015351366	žádná
Podíl zaměstnanců (1/2)	0,247444262	nízká až střední

Z tabulky č. 29 je vidět podstatný rozdíl oproti standardnímu CCCTB a upravenému vzorci. Došlo k navýšení ve všech případech a některé firmy zaznamenaly významný nárůst, dokonce i s porovnáním VH před zdaněním podle české úpravy. Tato varianta by se jevila pro Českou republiku jako významná.

Dle korelační analýzy se DNM jeví stále jako velmi podstatná položka, za zmínku také stojí vyzdvihnout podíl zaměstnanců.

6. Aplikace CCCTB v případě nezahrnutí faktoru tržeb.

Tato varianta byla zkoumaná z důvodu velké hodnoty tržeb, které společnosti vykazují se spřízněnými osobami. Jelikož se některým firmám po tomto odečtu snížily tržby na minimum, byl tento faktor ze vzorce vyloučen, jelikož se jevil jako nepodstatný.

Tab. 31 Aplikace CCCTB v případě nezahrnutí faktoru tržeb (Kč)

VH před zdaněním	Aplikace CCCTB	Aplikace CCCTB nezahrnutí faktoru tržeb	Minigraf
21 349 000 000	7 554 390 824	5 333 149 905	
2 191 862 000	1 564 149 275	1 044 865 421	
4 926 461 000	954 884 494	674 309 107	
4 824 000 000	1 623 024 746	746 942 494	
389 692 000	8 093 397	8 093 397	
86 677 000	103 910 015	68 131 679	
216 157 000	1 542 828	1 214 981	
435 033 000	1 027 182 326	631 487 700	
276 807 000	800 944 706	287 507 275	
396 661 000	452 377 675	452 374 178	

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 32 Korelační analýza v případě nezahrnutí faktoru tržeb do vzorce

Jednotlivé položky	Korelační koeficient	Závislost
Podíl aktiv (1/3)		triviální
Bez podílu tržeb		
Podíl práce (1/3 mzdových nákladů+ zaměstnanci)	0,146426081	nízká až střední
Podíl mzdových nákladů (1/2)	0,040030236	triviální
Podíl zaměstnanců (1/2)	0,321620347	střední až podstatná

Zdroj: vlastní zpracování

Nicméně výsledky dokazují, že došlo k významnému poklesu ve všech případech, kromě u společnosti MVV ENERGIE, a.s. hodnota zůstává stejná. Tato varianta se jeví teda jako nevyhovující.

U korelační analýzy došlo akorát ke zvýšení závislosti podílu zaměstnanců, který si v rámci této analýzy drží stále standardní hodnoty. Naopak podíl aktiv a mzdových nákladů nevykazuje téměř žádnou závislost.

7. Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců z 1/2 na 1 a ponechání váhy práce na 1/3.

Faktor práce se stal předmětem mnoha diskuzí. Zejména pro Českou republiku se jeví tato problematika jako dosti nevyhovující. Hlavní nevýhodu lze spatřovat obzvláště v nízkých průměrných mzdách např. oproti Německu. To má pak za následek menší podíl na položce mzdových nákladů a tím také na faktor práce.

Z tohoto důvodu se v této obměně nebude snižovat podíl mezd a zaměstnanců na 1/2 ale ponechá se jejich celá původní váha.

Tab. 33 Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců na 1 (Kč)

VH před zdaněním	Aplikace CCCTB	Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců na 1	Minigraf
21 349 000 000	7 554 390 824	11 962 012 805	
2 191 862 000	1 564 149 275	2 428 238 673	
4 926 461 000	954 884 494	1 377 820 023	
4 824 000 000	1 623 024 746	2 134 067 485	
389 692 000	8 093 397	16 095 968	
86 677 000	103 910 015	144 241 797	
216 157 000	1 542 828	2 754 622	
435 033 000	1 027 182 326	1 502 151 392	
276 807 000	800 944 706	1 040 059 112	
396 661 000	452 377 675	773 332 582	

Tab. 34 Korelační analýza v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců na 1

Jednotlivé položky	Korelační koeficient	Závislost
Podíl aktiv (1/3)	0,037858662	triviální
Podíl tržeb (1/3)	0,045637195	triviální
Podíl práce (1/3 mzdových nákladů+ zaměstnanci)	0,180667493	nízká až střední
Podíl mzdových nákladů (1/1)	0,077724028	triviální
Podíl zaměstnanců (1/1)	0,335484402	střední až podstatná

Zdroj: vlastní zpracování

Dle korelační analýzy uvedené v tabulce č. 34 je závislost mzdových nákladů a zaměstnanců stejná jak ve standardním postupu. Nicméně výsledné hodnoty z tabulky č. 33 dokazují výrazný nárůst základu daně.

8. Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců z 1/2 na 1 a ponechání váhy práce na 1/3 + dlouhodobá nehmotná aktiva.

Tato varianta vznikla opět z již získaných poznatků, kdy dlouhodobá nehmotná aktiva mají pozitivní vliv na základ daně, a úprava faktoru práce z přechozího příkladu není nezanedbatelná.

Tab. 35 Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců na 1+ DNM (Kč)

VH před zdaněním	Aplikace CCCTB	Aplikace CCCTB v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců na 1 + nehmotná aktiva	Minigraf
21 349 000 000	7 554 390 824	46 494 332 680	
2 191 862 000	1 564 149 275	2 433 443 925	
4 926 461 000	954 884 494	1 378 012 349	
4 824 000 000	1 623 024 746	2 299 596 345	
389 692 000	8 093 397	16 268 354	
86 677 000	103 910 015	144 741 936	
216 157 000	1 542 828	2 754 687	
435 033 000	1 027 182 326	1 502 940 446	
276 807 000	800 944 706	1 040 064 537	
396 661 000	452 377 675	773 410 829	

Tab. 36 Korelační analýza v případě zvýšení váhy mezd a zaměstnanců na 1 + DNM

Jednotlivé položky	Korelační koeficient	Závislost
Podíl aktiv + DNM (1/3)	0,946310685	téměř perfektní
Bez podílu tržeb	-0,044042688	slabá negativní
Podíl práce (1/3 mzdových nákladů+ zaměstnanci)	0,086498756	triviální
Podíl mzdových nákladů (1/1)	-0,006687411	slabá negativní
Podíl zaměstnanců (1/1)	0,255672256	nízká až střední

Zdroj: vlastní zpracování

Největší nárůst zde souvisí pravděpodobně opět s dlouhodobým nehmotným majetkem, neboť závislost je opět téměř perfektní. Naopak tržby a mzdové náklady zde nevykazují žádný pozitivní vztah.

4.1.2 Zhodnocení výsledků

V rámci úpravy alokačního vzorce bylo provedeno celkem 8 obměn. Kromě úpravy číslo 6, kde došlo k vyloučení faktoru tržeb, měly všechny změny pozitivní dopad na výsledný základ daně. Následná tabulka č. 37 ukazuje postupný vývoj dle jednotlivých firem pomocí minigrafu. Zatímco další graf na obrázku č. 6 zobrazuje změny celkově.

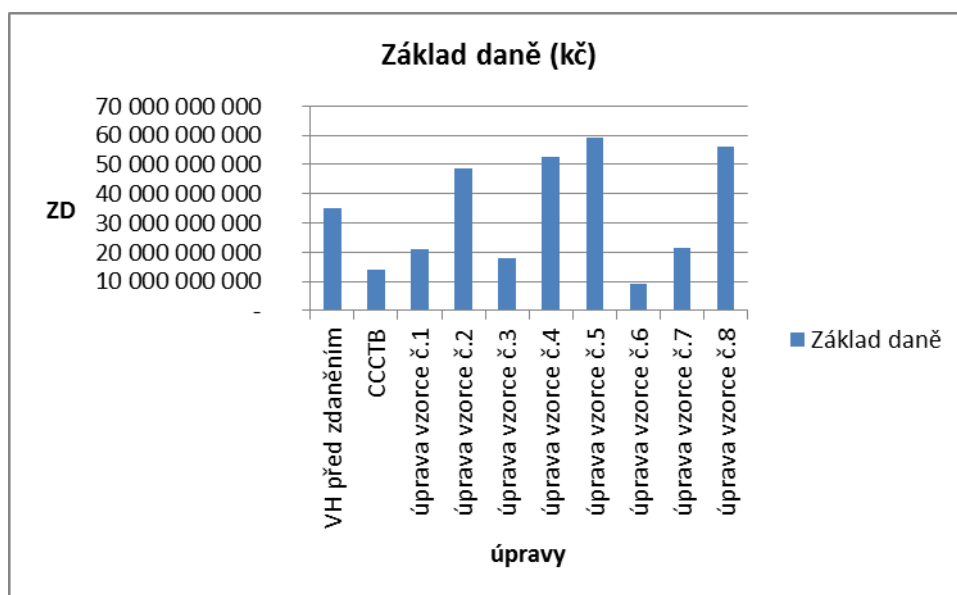
Tab. 37 Úroveň dopadu obměn na základ daně

Člen skupiny	Minigraf
ŠKODA AUTO, a.s.	
Siemens, s.r.o.	
Continental Barum, s.r.o.	
O2 Czech Republic, a.s.	
MVV ENERGIE, a.s.	
Edenred, s.r.o.	
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.	
AHOLD Czech Republic, a.s.	
Shell Czech Republic, a.s.	
Bosch Diesel, s.r.o.	

Zdroj: vlastní zpracování

Červené sloupce, které jsou zobrazeny v minigrafu, představují VH před zdaněním podle české úpravy. Vínové sloupce zobrazují nejvyšší bod, tedy případy, kdy došlo k nejvýraznějšímu navýšení základu daně. Lze vidět, že u některých společností se ani úpravou nepodařilo dosáhnout hodnoty VH před zdaněním. Týká se to firem Continental Barum, s.r.o., O2 Czech Republic, a.s., MVV Energie, a.s. a VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.

Edenred, s.r.o., AHOLD Czech Republic, a.s., Shell Czech Republic, a.s. a Bosch Diesel, s.r.o. jsou společnosti, které by díky vstupu do režimu CCCTB dosáhly na vyšší základ daně bez úprav vzorce.



Obr. 6 Úprava základu daně (Kč)

Zdroj: vlastní zpracování

Celkově byly nejlepší výsledky dosaženy pomocí úpravy číslo 5, a to zahrnutím dlouhodobého nehmotného majetku do aktiv, zahrnutím tržeb se spřízněnými stranami a také snížením váhy práce na $\frac{1}{2}$.

Za nejhorší variantu lze považovat již zmíněná úprava číslo 6, která měla dokonce klesající tendenci.

Pokud se do faktorů vzorce přidají již zmiňované položky, vždy lze očekávat navýšení. Nicméně každé firmy mají svá specifika. V případě společnosti ŠKODA AUTO, a.s. došlo k významnému navýšení díky dlouhodobým nehmotným aktivům, ale např. u společnosti Siemens, s.r.o. můžeme nárůst považovat za méně podstatný.

Vypočítaný základ daně ovšem zcela neříká, kolik by Česká republika v případě režimu konsolidovaného základu daně inkasovala. Je nutné aplikovat platnou daňovou sazbu, a to 19 %. Nejdříve jsou uvedeny daně, které společnosti zaplatily za rok 2014, a dále kolik by platily v případě aplikace CCCTB. Výsledky vedou ke stejnému závěru jako v případě výpočtu základu daně. V některých případech by firmy odvedly více a v jiných méně. Tam, kde je v políčku uvedena pomlčka, tak společnost neodvedla žádnou daň, jelikož si základ daně snížila o ztráty či jiné odčitatelné položky.

Další tabulky zobrazují vývoj daně v případě aplikace CCCTB po 8 obměnách, které byly provedeny při výpočtu základu daně.

Dle tabulky č. 38 došlo v několika případech k poklesu vypočítané daně. Největší ztrátu by Česká republika zaznamenala u společnosti ŠKODA AUTO, a.s. Firmy MMV ENERGIE, a.s. a VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA nevykazují žádnou daň, nicméně v rámci porovnání VH před zdaněním a základu daně po aplikaci CCCTB dosahova-

ly nižších hodnot. Z tohoto důvodu lze tedy usuzovat, že se řadí mezi společnosti, které by do státního rozpočtu ČR odváděly méně.

Tab. 38 Daň po aplikaci CCCTB (Kč)

Člen skupiny	Daň zaplacená dle české úpravy	Daň po aplikaci CCCTB
ŠKODA AUTO, a.s.	2 928 000 000	1 435 334 257
Siemens, s.r.o.	409 926 000	297 188 362
Continental Barum, s.r.o.	954 669 000	181 428 054
O2 Czech Republic a.s.	861 055 325	308 374 702
MVV ENERGIE, a.s.	-	1 537 745
Edenred, s.r.o.	41 452 000	19 742 903
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.	-	293 137
AHOLD Czech Republic, a.s.	123 392 000	195 164 642
Shell Czech Republic, a.s.	-	152 179 494
Bosch Diesel, s.r.o.	60 957 000	85 951 758

Zdroj: Výroční zprávy společností

V tabulce č. 39 jsou uvedeny daně vypočítané po 1. – 4. úpravě. Zde se nejvíce projevila čtvrtá úprava, tedy snížení faktoru práce na $\frac{1}{2}$ a zahrnutí dlouhodobého nehmotného majetku do aktiv. Největší růst je zaznamenán u společnosti ŠKODA AUTO, a.s., která vlastní hodnotnou část nehmotných aktiv. Přesto i díky zvýšení váhy faktoru práce došlo navýšení.

Nicméně pokud by se nebraly výsledky celkově, tak např. společnost VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s. dosahovala nejlepší výsledky v rámci úpravy číslo 1, a to zahrnutím tržeb se spřízněnými stranami do faktoru tržeb. Lepší výsledky díky této úpravě dosahuje také společnost Siemens, s.r.o. a Continental Barum, s.r.o.

Tab. 39 Výpočet daně po aplikaci upraveného vzorce 1 – 4 (Kč)

Daň po aplikaci CCCTB - spřízněné osoby	Daň po aplikaci CCCTB - DNM	Daň po aplikaci CCCTB - práce 1/2	Daň po aplikaci CCCTB - práce 1/2 + DNM
2 398 509 231	7 996 475 050	1 854 058 353	8 415 199 129
383 985 728	298 177 360	379 276 855	380 265 853
443 152 790	181 464 596	221 606 929	221 643 471
309 036 823	339 825 185	356 923 762	388 374 245
1 929 222	1 570 499	2 297 990	2 330 743
20 254 684	19 837 929	23 574 422	23 669 449
620 655	293 150	408 258	408 270
195 827 275	195 314 562	240 286 703	240 436 623
153 209 433	152 180 525	174 895 363	174 896 393
86 043 067	85 966 625	116 442 474	116 457 341

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 40 Daň vypočtená po aplikaci upraveného vzorce 5 – 8 (Kč)

Daň po aplikaci CCCTB - práce 1/2 + DNM + spřízněné strany	Daň po aplikaci CCCTB - nazahrnutí tržeb	Daň po aplikaci CCCTB - mzdy a zaměstnanci s váhou 1	Daň po aplikaci CCCTB - mzdy a zaměstnanci s váhou 1 + DNM
9 378 374 087	1 013 298 482	2 272 782 433	8 833 923 209
467 063 219	198 524 430	461 365 348	462 354 346
483 368 207	128 118 730	261 785 804	261 822 346
389 036 367	141 919 074	405 472 822	436 923 306
2 722 219	1 537 745	3 058 234	3 090 987
24 181 230	12 945 019	27 405 941	27 500 968
735 788	230 846	523 378	523 391
241 099 257	119 982 663	285 408 765	285 558 685
175 926 332	54 626 382	197 611 231	197 612 262
116 548 650	85 951 094	146 933 191	146 948 057

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 40 zobrazuje následné navržené úpravy 5 – 8. Zde má celkově největší vliv úprava číslo 5, tedy zvýšení váhy faktoru práce na $\frac{1}{2}$ + zahrnutí dlouhodobých nehmotných aktiv a zahrnutí tržeb se spřízněnými stranami. Tato úprava si může konkurovat s variantou číslo 8, která také v sobě zahrnuje dlouhodobý nehmotný majetek + jednotlivé položky práce (mzdy a zaměstnanci) s nekráceným podílem, jelikož společnosti O2 Czech Republic, a.s., MVV ENERGIE, a.s., Edenred,

Tabulka č. 41 zobrazuje konkurenci úprav číslo 5 a 8, které byly rozebrány již dříve. Červený první sloupec představuje daň vypočítanou dle standardního alokačního vzorce. Nejvyšší dosažená hodnota daně je zbarvena do zelené. Zde lze vidět, že v rámci úpravy číslo 5 dosahují nejlepších výsledků společnosti ŠKODA AUTO, a.s., Siemens, s.r.o., Continental Barum, s.r.o. a VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, s.r.o. Úprava číslo 8 je nejvýhodnější pro již šest zmíněných společností.

Porovnání průměrných mzdových nákladů

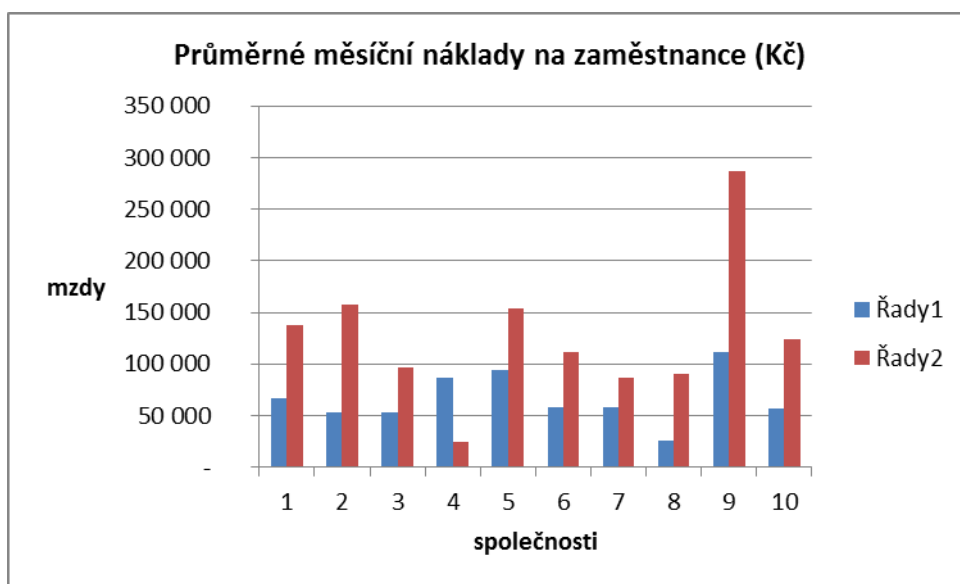
Jak již bylo několikrát zmíněno, nevýhodou České republiky při aplikaci CCCTB jsou nižší vyplácené mzdy. Tabulka č. 42 zobrazuje průměrné roční náklady a průměrné měsíční náklady na zaměstnance v České republice a v zahraničí.

Pro lepší přehlednost a srovnání je uveden obrázek č. 8. Rozdílnost mzdových nákladů je v řádech desítek tisíc Kč.

Tab. 42 Mzdové náklady (Kč)

Mzdové náklady vyplácené dceřinou společností v ČR		Mzdové náklady vyplácené mateřskou společností v zahraničí	
Průměrné roční náklady na zaměstnance	Průměrné měsíční náklady na zaměstnance	Průměrné roční náklady na zaměstnance	Průměrné měsíční náklady na zaměstnance
798 993	66 583	1 656 514	138 043
631 642	52 637	1 883 787	156 982
633 098	52 758	1 156 431	96 369
1 042 518	86 877	299 296	24 941
1 123 632	93 636	1 853 162	154 430
690 607	57 551	1 336 891	111 408
702 121	58 510	1 044 653	87 054
303 308	25 276	1 084 691	90 391
1 341 087	111 757	3 445 735	287 145
677 631	56 469	1 485 178	123 765

Zdroj: Databáze Amadeus a Výroční zprávy společností



Obr. 8 Průměrné měsíční náklady na zaměstnance (Kč)

Zdroj: Databáze Amadeus a Výroční zprávy společností

5 Diskuze

Tato diplomová práce se zabývala dopadem zavedení Konsolidovaného základu daně z příjmů PO na Českou republiku a úpravou přerozdělovacího mechanismu konsolidovaného základu daně z příjmů PO. Pro účely analýzy daňových dopadů a obměny alokačního vzorce byla použita data deseti významných společností na území ČR a jejich mateřských společností sídlící v členském státě Evropské unie. Je třeba upozornit, že pro základ daně byla použita data položky VH před zdaněním, proto mohou být data více či méně zkreslená, obzvláště proto, že VH před zdaněním v České republice podléhá složitým úpravám, který výsledek mohou značně pozměnit.

Jelikož se jedná o velké společnosti, které dosahují dle žebříčků nejvyšších tržeb, je zde splněn předpoklad obecnosti. Nicméně každé firmy mají své specifické majetkové vlastnosti a v hodnocení budou zohledněny.

Při analýze zjištění výsledného základu daně za rok 2014 bylo určeno, že 6 z 10 zkoumaných společností by se potýkaly s menší daňovou povinností. Jedná se o tyto společnosti:

- ŠKODA AUTO, a.s.
- Siemens, s.r.o.
- Continental Barum, s.r.o.
- O2 Czech Republic, a.s.
- MVV ENERGIE, a.s.
- VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.

Zatímco následné společnosti by po aplikaci vykazovaly větší základ daně a tím vyšší daňovou povinnost. Jedná se o společnosti:

- Edenred, s.r.o.
- AHOLD Czech Republic, a.s.
- Shell Czech Republic, a.s.
- Bosch Diesel, s.r.o.

Následující tabulka č. 43 zobrazuje, k jakému přílivu a odlivu základu daně by došlo v případě aplikace CCCTB.

S největším odlivem základu daně by se potýkala ŠKODA AUTO, a.s. Jedná se skoro o 14 mld. Kč., které by byly zdaněny na území Německa. Naopak díky společnosti AHOLD Czech Republic, a.s. by se v České republice zdanilo o více než půl mld. Kč. Nicméně při porovnání společností, které by svůj základ daně alokovaly do jiných zemí, se jedná o významnější částku než u společností, které by daňovou základnu navýšily.

Tab. 43 Příliv a odliv ZD (Kč)

Člen skupiny	Příliv ZD	Odliv ZD
ŠKODA AUTO, a.s.		13 794 609 176
Siemens, s.r.o.		627 712 725
Continental Barum, s.r.o.		3 971 576 506
O2 Czech Republic, a.s.		3 200 975 254
MVV ENERGIE, a.s.		381 598 603
Edenred, s.r.o.	17 233 015	
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.		214 614 172
AHOLD Czech Republic, a.s.	592 149 326	
Shell Czech Republic, a.s.	524 137 706	
Bosch Diesel, s.r.o.	55 716 675	

Zdroj: Databáze Amadeus a Výroční zprávy společností

O kolik by Česká republika skutečně přišla v rámci inkasa daně, zobrazuje tabulka č. 44, která poukazuje na výši daně.

Tab. 44 Příliv a odliv daně (Kč)

Člen skupiny	Příliv daně	Odliv daně
ŠKODA AUTO, a.s.		1 492 665 743
Siemens, s.r.o.		112 737 638
Continental Barum, s.r.o.		773 240 946
O2 Czech Republic, a.s.		552 680 623
MVV ENERGIE, a.s.		1 537 745
Edenred, s.r.o.	21 709 097	
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.		293 137
AHOLD Czech Republic, a.s.	71 772 642	
Shell Czech Republic, a.s.	152 174 494	
Bosch Diesel, s.r.o.	24 994 758	

Zdroj: Databáze Amadeus a Výroční zprávy společností

Zde se opět potvrdilo, že největším podílem na odlivu daně má ŠKODA AUTO, a.s., a to skoro 1,5 mld. Kč. Významný příliv daně by byl dosažen díky společnosti Shell Czech Republic, a.s. I když větší základ daně vykazovala společnost AHOLD Czech Republic, a.s., pravděpodobně došlo ke snížení základu daně při transformaci podle českých pravidel. To znamená, že skutečný základ daně, ze kterého se počítala daň, byl nižší, než který byl použit pro účely výpočtu konsolidovaného základu daně. Na tomto příkladu lze vidět, že výsledky mohou být trochu rozdílné, ale na výsledný dopad, zda společnosti budou při režimu CCCTB tzv. ve skupině s nižším základem nebo s vyšším, nemá vliv.

Jakmile byly zjištěny tyto výsledky, došlo v rámci práce ke stěžejní části, a to k modelaci přerozdělovacího mechanismu. Celkem bylo provedeno osm úprav vzorce. Zejména se bralo v potaz majetkové vlastnictví firem, vykázané tržby a mzdové náklady na zaměstnance, které byly ve čtvrté kapitole rozebrány, a následně bylo dokázáno, že se Česká republika potýká s nízkými průměrnými náklady na své pracovníky, což ji velmi znevýhodňuje při alokaci základu daně.

Po jednotlivých výpočtech bylo dokázáno, že kromě úpravy číslo 6, kde byly ze vzorce vyjmuty tržby, došlo k navýšení základu daně. K nejvýraznějšímu nárůstu došlo v případě 5. a 8. obměny. Pátá změna alokačního vzorce v sobě zahrnuje zvýšení váhy práce na $\frac{1}{2}$ + zahrnutí nehmotných aktiv + zahrnutí tržeb se spřízněnými stranami. Osmá obměna opět ponechává dlouhodobý nehmotný majetek, ale mění původní váhy mzdových nákladů a zaměstnanců z $\frac{1}{2}$ na 1 při zachování váhy práce na $\frac{1}{3}$. Tabulka č. 45 zobrazuje, jak se základ daně navýšil v případě těchto úprav oproti použití klasického přerozdělovacího mechanismu. Čtvrtý sloupeček obsahuje minigraf, který porovnává dvě již zmíněné úpravy. Jak lze z tabulky vyčíst, tak společnosti ŠKODA AUTO, a.s., Siemens, s.r.o., Continental Barum, s.r.o. a VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s. dosahují významnějších výsledků po aplikaci úpravy číslo 5. Naproti tomu pro šest zbylých společností je výhodnější úprava číslo 8.

Tab. 45 Zvýšení základu daně po úpravě číslo 5 a 8 oproti standardní aplikaci CCCTB (Kč)

Člen skupiny	Zvýšení základu daně podle úpravy číslo 5	Zvýšení základu daně podle úpravy číslo 8	Minigraf
ŠKODA AUTO, a.s.	41 805 472 791	38 939 941 856	
Siemens, s.r.o.	894 078 195	869 294 650	
Continental Barum, s.r.o.	1 589 158 702	423 127 855	
O2 Czech Republic a.s.	424 535 078	676 571 600	
MVV ENERGIE, a.s.	6 234 073	8 174 957	
Edenred, s.r.o.	23 359 615	40 831 922	
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.	2 329 742	1 211 859	
AHOLD Czech Republic, a.s.	241 761 130	475 758 121	
Shell Czech Republic, a.s.	124 983 356	239 119 831	
Bosch Diesel, s.r.o.	161 036 274	321 033 154	

Zdroj: vlastní zpracování

Hlavním důvodem, proč je pro první čtyři zmíněné společnosti vhodnější varianta 5, je zejména dosahování významných tržeb se spřízněnými stranami, které vykazují v rámci celkových tržeb. Dále při zvýšení váhy práce dochází také k vyššímu podílu tohoto faktoru a tím také k většímu základu daně. To, že společnosti dosahují nezanedbatelnou hodnotu dlouhodobých nehmotných aktiv, bylo pomocí výpočtu také znatelně dokázáno, nicméně tato položka je zahrnuta i v úpravě číslo 8. Zbylých šest společností vykazující vyšší základ po úpravě 8 mají oproti první skupince jiné specifické vlastnosti. Zejména nedosahují tolik vysokých tržeb se spřízněnými stranami, kromě MVV ENERGIE, a.s. a Bosch Diesel, s.r.o., je-

jichž příklon k variantě 8 je sledován v jiných faktorech. Zejména zde došlo k navýšení podílu faktoru práce oproti úpravě číslo 5. Zde se ponechala čistá váha mzdových nákladů a zaměstnanců. Ve všech šesti případech zde došlo ke zvýšení tohoto podílu.

Za limitující faktory jsou v této práci považována použitá data. Prvním již zmíněným problémem byl VH před zdaněním dceřiných společností a jeho nerovností základu daně, ze kterého se vypočítává výsledná daň. Ovšem při samotném výpočtu konsolidovaného základu daně tyto data použita nebyla, sloužila pouze pro komparaci výsledků. Přesto VH před zdaněním mateřské společnosti byl použit jako konsolidovaný základ. Zde může docházet k jistému zkreslení, jelikož jak bylo uvedeno v literární rešerši, základy se budou upravovat podle různých pravidel, např. odepisování. Další možnou nedokonalostí jsou způsoby rozpoznání aktiv. Tato problematika také byla již v kapitole 3 zmíněna. Zvláště se jedná o cenovou hranici 1000 eur. Tato částka říká, že od této hodnoty je možné aktivum odepisovat. Pokud tuto cenu přepočítáme podle platného kurzu ke konci roku 2014, jedná se o 27 725 Kč. Pokud toto porovnáme s běžným oceňováním v České republice, podle CCCTB se aktiva vykazují v nižší hodnotě. V ČR se DHM vyazuje od výše 40 000 Kč a DNM od 60 000 Kč. Tzn., že dceřiné společnosti pravděpodobně vykazují více aktiv, než je podle vnitrostátních pravidel uvedeno. Proto bude nutné provést podrobnou analýzu tohoto majetku a znovu ho zařadit do jednotlivých skupin. To je také důležité zejména kvůli odpisům, které tvoří odčitatelný výdaj. Další nepřijemností je pravidlo CCCTB, dle kterého se dlouhodobý nehmotný majetek vytvořený vlastní činností nebude vůbec považovat za dlouhodobý majetek. Z tohoto důvodu je možné, že alokační vzorec nebral v potaz tento majetek kvůli jeho komplikovanému rozpoznání.

Touto problematikou se zabývalo několik studií. První studie, která bude v této práci zmíněna, vznikla v rámci projektu GA13-21683S - Kvantifikace dopadů zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně na příjmovou stránku rozpočtu České Republiky. Doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D. v této studii zvláště zkoumala výhody a nevýhody zavedení CCCTB. Například konstrukci základu daně považovala za vhodnější z důvodů jednotnosti a nenávaznosti na účetní pravidla. Odepisování je také jednodušší a tvorba rezerv výhodnější. Co se týče odčitatelných výdajů, tak jsou mnohem lépe specifikovány a nedá se srovnávat s nepřehledností a velkého množství různých slev a odpočtů českého daňového systému. Stěžejní pro tuto práci nicméně zůstává otázka vykázaného základu daně. Podle výsledků studie by došlo k celkovému navýšení základu daně o 11,61 %, což je v absolutním vyjádření 809 374 tis. eur. K částečnému poklesu by došlo v případě českých mateřských společností, a to o 21,63 %. Nicméně tento výsledek by byl kompenzován nárůstem o 21,96 % v případě dceřiných společností mající mateřskou společnost v zahraničí.

Další studie European Tax Analyzer provedená v roce 2011 porovnávala daňová břemena pomocí počítačového programu. Autoři práce jsou Prof. Dr. Chris-

tophem Spengelem a Prof. Dr. Andreasem Oestreicherem. V této studii je kromě daní z příjmů PO analyzována také daň z příjmů FO a daň z nemovitosti. Finanční data byla použita za rok 2001. Autoři zkoumali celkem 1 147 483 firem, Česká republika měla zastoupení ve 2433 firmách. Dle konečných výsledků by došlo k navýšení základu daně o 9,9 % a růstu daňového břemena o 7,7 %.

Další studie, která se tímto tématem zabývala, je od společnosti Ernst & Young v čele s Robertem Clinem byla publikovaná v roce 2011. Analýza byla aplikována na evropské a americké společnosti mající sídlo v různých zemích. Tato studie se zabývala zvláště vyvolanými náklady při zavedení CCCTB, např. vynaložený čas při zpracování daňových operací. Pokud se jedná o výši základu daně, byl odhadnut pokles odvodů do státního rozpočtu ČR kolem 3 %. Nicméně autoři toto snížení považují za mírné.

6 Závěr

Hlavním cílem této diplomové práce bylo stanovit daňový dopad na Českou republiku při zavedení Konsolidovaného základu daně z příjmů PO a na základě zjištěných výsledků provést modelaci alokačního vzorce, který by byl více výhodný pro ČR.

Daňová legislativa každého členského státu se vyvíjela několik desetiletí, a to na základě jejich vlastních zvyklostí. Pokud se tedy daňové systémy liší, je to zejména z důvodů uspokojení potřeb států a naplnění jejich cílů, ať už např. v podobě určitého procenta inkasa do státního rozpočtu.

Daňová harmonizace přímých daní je velice náročná a je to dlouhodobý proces, který se zastavuje zvláště na nesouhlasu členských zemí EU. Nicméně se není čemu divit, jelikož by se jednalo o značné narušení jejich suverenity. Přesto Evropská komise je vytrvalá a zahrnuje státy harmonizačními směrnici. Za dosud nejvýznamnější lze považovat SMĚRNICI RADY o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob vydanou v roce 2011. CCCTB bylo velmi diskutované a probírané téma. Tato Směrnice měla zaručit zvláště snížení administrativních nákladů, jelikož by se jednalo pouze s jedním kontaktním místem a podávalo jedno daňové přiznání. Česká republika se k tomuto návrhu postavila negativně, jelikož nepočítala se s nížením nákladů, ale rovnou s jejich navýšením. Ovšem největší problém bylo dohodnout se na stanovení alokačního vzorce, který by rozděloval konsolidovaný základ daně a určoval, kolik do kterého státu poplyne, tedy kolik základu budou moci členské státy zdaňovat. To se samozřejmě setkalo s nesouhlasem a ke schválení této Směrnice nakonec nedošlo. Až v roce 2015 Evropská komise znovu začala jednat na toto téma. Došlo k několika změnám, především k možnosti implementovat režim CCCTB pozvolně. Je tedy možné, že tímto gestem Evropská komise doufá ve snadnější přijetí směrnice členskými státy. Nicméně zde pořád vyvstává otázka, pro které státy bude dopad zavedení výhodnější a které se naopak budou potýkat s nižšími odvody do státní pokladny.

Tím, že je stanoven jednotný přerozdělovací mechanismus, ztrácí státy značnou část v možnosti provádění daňové konkurence. Samozřejmě si mohou ponechat právo rozhodovat o výši sazby daně, nicméně tím, že budou existovat stejná pravidla pro sestavení konsolidovaného základu daně, je pravomoc států v této oblasti dosti omezená. Je otázkou, zda se členské státy nebudou z tohoto důvodu uchýlovat ke zvyšování sazeb daně z příjmů PO.

Při analýze dat společností bylo zjištěno, že 6 z deseti zkoumaných firem by se při zavedení CCCTB potýkalo s nižší daňovou povinností. Oproti tomu zbylé čtyři společnosti by vykazovaly vyšší základ daně. Při zobecnění výsledků lze říci, že společnosti, které vykazovaly nižší základ daně, dosahují výrazných tržeb se spřízněnými stranami, to je jeden z důvodů poklesu. Naproti tomu společnosti, které vykazují vyšší základ daně, mají na svých mateřských společnostech větší podíl na

tržbách. Dalším z důvodů je také vyšší podíl faktoru práce, a to zejména u podílu zaměstnanců.

V této práci bylo dokázáno, že je stále důležité vyjednávat ohledně faktoru práce, který je pro Českou republiku rozhodující. Z pohledu ČR je omezující zejména v objemu průměrných vyplácených mezd. Také princip výpočtu tohoto faktoru založeném na $\frac{1}{2}$ mzdových nákladů a zaměstnanců je pro členy skupiny nevýhodný. Určitě by se měla vzít v potaz možnost ponechání těmto položkám jejich původní váhu. Pozitivní výsledky na základ daně byly v této práci již dokázány. Dále by se mělo přistoupit k úpravě faktoru aktiv, protože je zcela nevyhovující, aby se pouze dlouhodobá hmotná aktiva zahrnovala do této položky. Značnou nevýhodu lze spatřovat v již samotné metodice výpočtu, kdy se faktor aktiv vztahuje k celkovým aktivům mateřské společnosti. Určitě by bylo záhodné, aby společnosti měly možnost do faktoru aktiv zařadit také dlouhodobá nehmotná aktiva, jelikož tvoří podstatnou část majetku. I když právě tato položka není do vzorce zahrnována z důvodů možnosti využívání vícero členy skupiny a mohla by tak být vykazována vícekrát. Nicméně je určitě možné procentuálně rozpočítat jeho podíl podle využívání nebo rovnou rozdělit podle počtu členů skupiny. Již také byla zmíněna problematika možnosti vykazování DHM, pokud je vyroben ve vlastní režii, což je také dosti nevyhovující, a při jednáních by se tento fakt měl vzít určitě v potaz. Otázkou zůstává, jak naložit s tržbami mezi spřízněnými stranami, které v některých případech neúměrně základ daně snižují. Jistě by bylo opět vhodné zvážit jejich zařazení.

Právě tyto zmíněné nedostatky byly předmětem analýzy a v rámci modelace vzorce zohledněny. Přidání dlouhodobého nehmotného majetku do faktoru aktiv, ponechání výši tržeb se spřízněnými stranami v celkových tržbách a úpravy faktoru práce mají pozitivní vliv na výsledný základ daně. Úprav alokačního vzorce bylo provedeno celkem 8 a v případech, kdy byly provedeny obměny v této oblasti, byla dokázána pozitivní závislost.

Úpravy byly koncipovány tak, aby se zvyšoval základ daně, avšak je nutné podotknout, že i kdyby Česká republika byla schopna vyjednat lepší podmínky pro přerozdělovací mechanismus, není jisté, jak na to budou reagovat společnosti. To, že společnosti mají tendence si snižovat daňovou povinnost, není žádné tajemství, proto je možné, že by mohly vznikat různé machinace v rámci členů skupiny. Mohlo by docházet ke snižování mzdových nákladů, propouštění zaměstnanců či jejich přesměrování k jinému členu skupiny, který se nachází v zemi, kde je nižší sazba daně. Tyto machinace by samozřejmě mohly probíhat i v rámci faktoru aktiv či tržeb.

Na závěr je nutné říci, že CCCTB představuje zatím nejvíce propracovaný návrh pro harmonizaci daně z příjmů právnických osob. Bohužel pro Evropskou komisi je nutné schválení všech členských států, což se zdá do budoucna dost nepravděpodobné. Země se bojí nejen zasahování do národní suverenity a také na straně druhé by si společnosti musely poradit s nově sestavovaným základem, je-

hož konstrukce se výrazně liší od české úpravy. Z počátku lze jistě předpokládat vynaložení nemalých nákladů ze strany těchto firem. Nicméně studie prováděné na toto téma, které zvláště zkoumaly dopady na státní rozpočty, dokazují, že by mělo dojít ke zvýšení základu daně. Studie od společnosti Ernst & Young tyto výsledky popírá, ovšem zjištěný pokles by byl minimální.

7 Zdroje

BLECHOVÁ, B. *Společný konsolidovaný korporátní daňový základ v kontextu návrhu směrnice rady EU [online]*. 13.3.2013 [cit. 2016-01-11]. Dostupné z URL: <http://www.slu.cz/opf/cz/informace/acta-academica-karviniensia/casopisy-aak/aak-rocnik-2013/docs-1-2013/Blechova.pdf>.

CLINE, R., NEUBIG, T., PHILLIPS, A., SANGER, CH., and WALSH, A. *Study on the Economic and Budgetary Impact of the Introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union. [online]*. 2011 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL: <http://taxpolicy.gov.ie/wp-content/uploads/2011/06/EY-Report-CCCTB-for-Commissioner-Semeta-4-Jan-2011.pdf>

DATABÁZE EUROSTATU. *Hrubé domácí výdaje na výzkum a vývoj. (v % HDP). [online]*. 2011 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL: http://apl.czso.cz/pll/eutab/html.h?ptabkod=t2020_20

DATABÁZE AMADEUS. *Výroční zprávy mateřských společností za rok 2014, Výroční zpráva společnosti za rok 2014 MVV ENERGIE, a.s. a Výroční zpráva za rok 2014 společnosti AHOLD Czech Republic, a.s.*

EUROPA.EU. *European Commission Questions and Answers on the CCCTB re-launch [online]*. 17.6.2015a [cit. 2016-01-02]. Dostupné z URL: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5174_en.htm.

EUROPA.EU. *Lux leaks': EP pro harmonizaci daní a transparentnost národních daňových rozhodnutí [online]*. 12.11.2014 [cit. 2016-01-11]. Dostupné z URL: <http://www.europarl.europa.eu/news/cs/news-room/20141112IPR78502/'Lux-leaks'-EP-chce-harmonizaci-dan%C3%AD-a-transparentnost-n%C3%A1rodn%C3%ADch-rozhodnut%C3%AD>.

EUROPA.EU. *Commission seeks views ahead of a new proposal for a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) [online]*. 8.10.2015b [cit. 2016-01-11]. Dostupné z URL: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5796_en.htm.

EUROPA.EU. *Otázky a odpovědi týkající se společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) [online]*. 16.3.2011 [cit. 2015-11-11]. Dostupné z URL: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-171_cs.htm.

EVROPSKÁ KOMISE. *Spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jedna [online]*. 17.6.2015 [cit. 2016-01-11]. Dostupné z URL:

<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/CS/1-2015-302-CS-F1-1.PDF>.

EVROSPKÁ KOMISE. *Evropa 2020: Strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění [online]*. 3.3.2010 [cit. 2015-11-11]. Dostupné z URL: <http://www.mmr.cz/getmedia/7c31b211-1a5a-46a8-b6bd-151b72dc94ec/EU2020-CJ.pdf>

EVROPSKÁ KOMISE: *SMĚRNICE RADY o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) [online]*. 16.3.2011 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>

EVROPSKÁ KOMISE: *SMĚRNICE RADY o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států [online]*. 30.11.2011 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice_Rady_2011_96_EU.pdf

EVROPSKÁ KOMISE: *SMĚRNICE RADY o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření [online]*. 16.3.2010 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-legislativa/Smernice_2010_24_EU.pdf

EVROPSKÁ KOMISE: *SMĚRNICE RADY o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy [online]*. 19.10.2009 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice_Rady_2009-133.pdf

EVROPSKÁ KOMISE: *SMĚRNICE RADY o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS [online]*. 15.2.2011 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/2011SmerniceRady2011_16_CS.pdf

EVROPSKÁ KOMISE: *SMĚRNICE RADY o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států [online]*. 3.6.2003 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=CS>

FINANČNÍ NOVINY. *Nízké daňové sazby pomáhají byznysu [online]*. 25.5.2015 [cit. 2016-01-11]. Dostupné z URL: <http://www.financninoviny.cz/zpravy/nizke-danove-sazby-pomahaji-byznysu/1219844>.

FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová statistika k roku 2014* [online]. 2016 [cit. 2016-01-11]. Dostupné z URL: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/danova-statistika>

HOUSKA, M. *Návrh na rozdělení konsolidovaného základu daně mezi členy skupiny předmětem kritiky* [online]. 20.1.2012 [cit. 2016-01-11]. Dostupné z URL: <http://cfoworld.cz/legislativa/navrh-na-rozdeleni-konsolidovaneho-zakladu-dane-mezi-cleny-skupiny-predmetem-kritiky-1434>

KOVANDA, L., KRULIŠ, K. *Pět témat pro nový evropský parlament* [online]. 05/2014 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL: <http://www.amo.cz/wp-content/uploads/2015/11/amocz-RP-2014-3.pdf>

KOZELSKÝ, T., JEDLIČKA J. *Korporátní daně v Evropské unii* [online]. 02/2013 [cit. 2015-12-20]. Dostupné z URL: http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf

KPMG ČESKÁ REPUBLIKA, S.R.O. *Nízké korporátní daně lákají zahraniční investory, ti se za nimi začínají přesouvat dále na Východ* [online]. 18.7.2013 [cit. 2016-01-11]. Dostupné z URL: <http://www.investujeme.cz/nizke-korporatni-dane-lakaji-zahranicni-investory-ti-se-za-nimi-zacinaji-presouvat-dale-na-vychod/>

KPMG: *Corporate tax rates table* [online]. 2015 [cit. 2015-11-20]. Dostupné z URL: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

LINHARTOVÁ, M. *CCCTB. Zkratka, kterou dobře zná Jean Claude Juncker* [online]. 29.9.2015 [cit. 2016-01-11]. Dostupné z URL: <https://www.euroskop.cz/9047/26337/clanek/ccctb-zkratka-ktou-dobre-zna-jean-claude-juncker/>

MACH, P. *Daňová konkurence musí být zachována* [online]. 01/2004 [cit. 2015-12-15]. Dostupné z URL: <http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=417>

MARŠÁL, A. *Daňová konkurence vs. harmonizace* [online]. 5.4.2006 [cit. 2015-12-15]. Dostupné z URL: <http://www.ilist.cz/clanky/danova-konkurence-vs-harmonizace>

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

NERUDOVÁ, D. *Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru?* [online]. 1.10.2011 [cit. 2015-12-15]. Dostupné z URL: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35798v45493-navrh-smernice-o-spolecnem-konsolidovanem-korporatnim-zakladu-dane/>

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace v oblasti korporativního zdaňování* [online]. 19.9.2003 [cit. 2016-01-11]. Dostupné z URL: http://www.agris.cz/Content/files/main_files/59/137328/nerudova.pdf.

NERUDOVÁ, D. a SOLILOVÁ, V. *Kvantifikace dopadů zavedení společného konsolidovaného základu daně v Evropské unii do celkového základu daně korporací vykazovaného v České republice.* [online]. 2015 [cit. 2016-04-20]. Dostupné z URL: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=polek&pdf=1030.pdf>

POSLANECKÁ SNĚMOVNA ČR. *USNESENÍ výboru pro evropské záležitosti z 15. schůze konané dne 26. května 2011 k Návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) /kód dokumentu 7263/11, KOM (2011) 121 v konečném znění/ 2011.* 26.5.2011 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=71321>.

SOBOTKOVÁ, V. *Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)* [online]. 1.8.2011 [cit. 2015-11-11]. Dostupné z URL: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34817v44434-navrh-smernice-o-spolecnem-konsolidovanem-zakladu-dane-z-prijmu/>.

SPENGL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and effective Tax Burdens.* Heidelberg: Springer, 2012. ISBN 978-3-7908-2755-2.

SYNEK, M., KOPKÁNĚ, H. a KUBÁLKOVÁ, M. *Manažerské výpočty a ekonomická analýza* [CD-ROM]. V Praze: C.H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-154-3.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru.* 6. aktual. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

VEŘEJNÝ REJSTŘÍK A SBÍRKA LISTIN. *Výroční zpráva za rok 2014 společnosti ŠKODA AUTO, a.s.* [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=40210873&subjektId=47718&spis=73153>

VEŘEJNÝ REJSTŘÍK A SBÍRKA LISTIN. *Výroční zpráva za rok 2014 společnosti Siemens, s.ro. [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL:*

<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=42691688&subjektId=704168&spis=91126>

VEŘEJNÝ REJSTŘÍK A SBÍRKA LISTIN. *Výroční zpráva za rok 2014 společnosti Continental Barum, s.r.o. [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL:*

<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=40258054&subjektId=426564&spis=701699>

VEŘEJNÝ REJSTŘÍK A SBÍRKA LISTIN. *Výroční zpráva za rok 2014 společnosti O2 Czech Republic, a.s. [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL:*

<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=42179922&subjektId=68417&spis=74998>

VEŘEJNÝ REJSTŘÍK A SBÍRKA LISTIN. *Výroční zpráva za rok 2014 společnosti Edenred, s.ro. [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL:*

<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=39783006&subjektId=402356&spis=250648>

VEŘEJNÝ REJSTŘÍK A SBÍRKA LISTIN. *Výroční zpráva za rok 2014 společnosti VEO-LIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s. [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL:*

<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=40308220&subjektId=446045&spis=74793>

VEŘEJNÝ REJSTŘÍK A SBÍRKA LISTIN. *Výroční zpráva za rok 2014 společnosti Shell Czech Republic, a.s. [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL:*

<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=40019478&subjektId=423732&spis=73473>

VEŘEJNÝ REJSTŘÍK A SBÍRKA LISTIN. *Výroční zpráva za rok 2014 společnosti Bosch Diesel, s.ro. [online]. 2015 [cit. 2016-01-20]. Dostupné z URL:*

<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=39109779&subjektId=512708&spis=696177>

WEBER, D. *CCCTB: selected issues*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law Internationa, 2012. 337 s. ISBN 978-90-411-3872-9.

Přílohy

A Výpočet korelačních koeficientů

člen skupiny	Základ daně po aplikaci CCCTB	podíl aktiv (1/3 A)	podíl tržeb (1/3 T)	podíl práce (1/3 MN a Z)	podíl mzdových nákladů (1/2 MN)	podíl zaměstnanců (1/2 Z)
ŠKODA AUTO, a.s.	7 554 390 824	0,002256485	0,005415499	0,010746008	0,010489872	0,021748152
Siemens, s.r.o.	1 564 149 275	0,000877922	0,002521853	0,004196369	0,003161212	0,009427895
Continental Barum, s.r.o.	954 884 494	0,002944204	0,003286229	0,004953617	0,005257461	0,00960339
O2 Czech Republic a.s.	1 623 024 746	0,018700126	0,06944835	0,040511122	0,094424932	0,027108434
MVV ENERGIE, a.s.	5 748 110	0,000022946	0,000000000	0,002021748	0,002289410	0,003775835
Edenred, s.r.o.	103 910 015	0,003755436	0,004833228	0,005448345	0,005567452	0,010777583
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s	1 542 828	0,000000237	0,000024361	0,000090045	0,000108581	0,000161553
AHOLD Czech Republic a.s.	1 027 182 326	0,005892899	0,014897833	0,017882501	0,011723151	0,041924352
Shell Czech Republic a.s.	800 944 706	0,0000748	0,0007933	0,0003695	0,0003105	0,0007979
Bosch Diesel, s.r.o.	452 377 675	0,001404474	0,000000037	0,003430036	0,003224002	0,007066106
Korelační závislost		0,071328038	0,080409957	0,212763257	0,111608097	0,351614348

člen skupiny	Základ daně po aplikaci CCCTB	podíl aktiv (1/3 A)	podíl tržeb (1/3 T) + správně osoby	podíl práce (1/3 MN a Z)	podíl mzdových nákladů (1/2 MN)	podíl zaměstnanců (1/2 Z)
ŠKODA AUTO, a.s.	12 623 732 795	0,0022564847	0,0177748147	0,0107460081	0,0104898722	0,0217481520
Siemens, s.r.o.	2 020 977 518	0,0008779218	0,0047403970	0,0041963693	0,0031612125	0,0094278953
Continental Barum, s.r.o.	2 332 383 106	0,0029442038	0,0194201306	0,0049536168	0,0052574607	0,0096033897
O2 Czech Republic a.s.	1 626 509 594	0,0187001262	0,0697245989	0,0405111220	0,0944249321	0,0271084337
MVV ENERGIE, a.s.	10 153 799	0,0000229463	0,0005205344	0,0020217482	0,0022894101	0,0037758347
Edenred, s.r.o.	106 603 599	0,0037554360	0,0051970996	0,0054483450	0,0055674523	0,0107775826
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s	3 266 608	0,0000002368	0,0001524498	0,0000900446	0,0001085810	0,0001615527
AHOLD Czech Republic a.s.	1 030 669 869	0,0058928988	0,0150291379	0,0178825012	0,0117231513	0,0419243522
Shell Czech Republic a.s.	806 365 434	0,0000747744	0,0008017158	0,0003694686	0,0003105334	0,0007978723
Bosch Diesel, s.r.o.	452 858 248	0,0014044741	0,0000051732	0,0034300361	0,0032240018	0,0070661065
Korelační závislost		-0,0040957306	0,1783758267	0,1289381022	0,0328662317	0,2883684445

člen skupiny	Základ daně po aplikaci CCCTB	podíl aktiv (1/3 A) + nehmotná aktiva	podíl tržeb (1/3 T)	podíl práce (1/3 MN a Z)	podíl mzdových nákladů (1/2 MN)	podíl zaměstnanců (1/2 Z)
ŠKODA AUTO, a.s.	42 086 710 788	0,08644805	0,005415499	0,010746008	0,010489872	0,021748152
Siemens, s.r.o.	1 569 354 527	0,00090320	0,002521853	0,004196369	0,003161212	0,009427895
Continental Barum, s.r.o.	955 076 820	0,00294646	0,003286229	0,004953617	0,005257461	0,009603390
O2 Czech Republic a.s.	1 788 553 606	0,03182185	0,069448350	0,040511122	0,094424932	0,027108434
MVV ENERGIE, a.s.	8 265 784	0,00006650	0,000000000	0,002021748	0,002289410	0,003775835
Edenred, s.r.o.	104 410 154	0,00382300	0,004833228	0,005448345	0,005567452	0,010777583
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s	1 542 893	0,00000024	0,000024361	0,000090045	0,000108581	0,000161553
AHOLD Czech Republic a.s.	1 027 971 380	0,00592261	0,014897833	0,017882501	0,011723151	0,041924352
Shell Czech Republic a.s.	800 950 131	0,00007478	0,000793340	0,000369469	0,000310533	0,000797872
Bosch Diesel, s.r.o.	452 455 922	0,00140531	0,000000037	0,003430036	0,003224002	0,007066106
Korelační závislost		0,946025777	-0,047076512	0,082447469	-0,009372978	0,250190453

člen skupiny	Základ daně po aplikaci CCCTB	podíl aktiv (1/3 A)	podíl tržeb (1/3 T)	podíl práce (1/2 MN a Z)	podíl mzdových nákladů (1/2 MN)	podíl zaměstnanců (1/2 Z)
ŠKODA AUTO, a.s.	9 758 201 859	0,002256485	0,005415499	0,016119012	0,010489872	0,021748152
Siemens, s.r.o.	1 996 193 974	0,000877922	0,002521853	0,006294554	0,003161212	0,009427895
Continental Barum, s.r.o.	1 166 352 259	0,002944204	0,003286229	0,007430425	0,005257461	0,009603390
O2 Czech Republic a.s.	1 878 546 115	0,018700126	0,069448350	0,060766683	0,094424932	0,027108434
MVV ENERGIE, a.s.	12 094 683	0,000022946	0,000000000	0,003032622	0,002289410	0,003775835
Edenred, s.r.o.	124 075 906	0,003755436	0,004833228	0,008172517	0,005567452	0,010777583
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s	2 148 725	0,000000237	0,000024361	0,000135067	0,000108581	0,000161553
AHOLD Czech Republic a.s.	1 264 666 859	0,005892899	0,014897833	0,026823752	0,011723151	0,041924352
Shell Czech Republic a.s.	920 501 909	0,000074774	0,000793340	0,000554203	0,000310533	0,000797872
Bosch Diesel, s.r.o.	612 855 128	0,001404474	0,000000037	0,005145054	0,003224002	0,007066106
Korelační závislost		0,050778406	0,059069772	0,193092314	0,090823958	0,341765766

člen skupiny	Základ daně po aplikaci CCCTB	podíl aktiv (1/3 A)+ nehmotná aktiva	podíl tržeb (1/3 T)	podíl práce (1/2 MN a Z)	podíl mzdových nákladů (1/2 MN)	podíl zaměstnanců (1/2 Z)
ŠKODA AUTO, a.s.	44 290 521 734	0,08644805	0,00541550	0,016119012	0,010489872	0,021748152
Siemens, s.r.o.	2 001 399 226	0,00090320	0,00252185	0,006294554	0,003161212	0,009427895
Continental Barum, s.r.o.	1 166 544 585	0,00294646	0,00328623	0,007430425	0,005257461	0,00960339
O2 Czech Republic a.s.	2 044 074 975	0,03182185	0,06944835	0,060766683	0,094424932	0,027108434
MVV ENERGIE, a.s.	12 267 069	0,00006650	0,00000000	0,003032622	0,00228941	0,003775835
Edenred, s.r.o.	124 576 045	0,00382300	0,00483323	0,008172517	0,005567452	0,010777583
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s	2 148 790	0,00000024	0,00002436	0,000135067	0,000108581	0,000161553
AHOLD Czech Republic a.s.	1 265 455 913	0,00592261	0,01489783	0,026823752	0,011723151	0,041924352
Shell Czech Republic a.s.	920 507 334	0,00007478	0,00079334	0,000554203	0,000310533	0,000797872
Bosch Diesel, s.r.o.	612 933 375	0,00140531	0,00000004	0,005145054	0,003224002	0,007066106
Korelační závislost		0,946201355	-0,04548888	0,084571602	-0,00796669	0,253068484

člen skupiny	Základ daně po aplikaci CCCTB	podíl aktiv (1/3 A)+ nehmotná aktiva	podíl tržeb (1/3 T) + spřízněné osoby	podíl práce (1/2 MN a Z)	podíl mzdových nákladů (1/2 MN)	podíl zaměstnanců (1/2 Z)
ŠKODA AUTO, a.s.	49 359 863 616	0,08644805	0,01777481	0,01611901	0,010489872	0,021748152
Siemens, s.r.o.	2 458 227 469	0,00090320	0,00474040	0,00629455	0,003161212	0,009427895
Continental Barum, s.r.o.	2 544 043 197	0,00294646	0,01942013	0,00743043	0,005257461	0,00960339
O2 Czech Republic a.s.	2 047 559 824	0,03182185	0,06972460	0,06076668	0,094424932	0,027108434
MVV ENERGIE, a.s.	14 327 470	0,00006650	0,00052053	0,00303262	0,00228941	0,003775835
Edenred, s.r.o.	127 269 629	0,00382300	0,00519710	0,00817252	0,005567452	0,010777583
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s	3 872 570	0,00000024	0,00015245	0,00013507	0,000108581	0,000161553
AHOLD Czech Republic a.s.	1 268 943 456	0,00592261	0,01502914	0,02682375	0,011723151	0,041924352
Shell Czech Republic a.s.	925 928 062	0,00007478	0,00080172	0,00055420	0,000310533	0,000797872
Bosch Diesel, s.r.o.	613 413 949	0,00140531	0,00000517	0,00514505	0,003224002	0,007066106
Korelační závislost		0,943263043	0,10616657	0,076820366	-0,015351366	0,247444262

člen skupiny	Základ daně po aplikaci CCCTB	podíl aktiv (1/3 A)	bez podílu tržeb (1/3 T)	podíl práce (1/3 MN a Z)	podíl mzdových nákladů (1/2 MN)	podíl zaměstnanců (1/2 Z)
ŠKODA AUTO, a.s.	5 333 149 905	0,00225648		0,010746008	0,010489872	0,021748152
Siemens, s.r.o.	1 044 865 421	0,00087792		0,004196369	0,003161212	0,009427895
Continental Barum, s.r.o.	674 309 107	0,00294420		0,004953617	0,005257461	0,00960339
O2 Czech Republic a.s.	746 942 494	0,01870013		0,040511122	0,094424932	0,027108434
MVV ENERGIE, a.s.	8 093 397	0,00002295		0,002021748	0,00228941	0,003775835
Edenred, s.r.o.	68 131 679	0,00375544		0,005448345	0,005567452	0,010777583
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s	1 214 981	0,00000024		0,000090045	0,000108581	0,000161553
AHOLD Czech Republic a.s.	631 487 700	0,00589290		0,017882501	0,011723151	0,041924352
Shell Czech Republic a.s.	287 507 275	0,00007477		0,0003695	0,000310533	0,000797872
Bosch Diesel, s.r.o.	452 374 178	0,00140447		0,003430036	0,003224002	0,007066106
Korelační závislost		0,003861666		0,146426081	0,040030236	0,321620347

člen skupiny	Základ daně po aplikaci CCCTB	podíl aktiv (1/3 A)	podílu tržeb (1/3 T)	podíl práce (1/3 MN a Z)	podíl mzdových nákladů (1/1 MN)	podíl zaměstnanců (1/1 Z)
ŠKODA AUTO, a.s.	11 962 012 805	0,00225648	0,00541550	0,021492016	0,020979744	0,043496304
Siemens, s.r.o.	2 428 238 673	0,00087792	0,00252185	0,008392739	0,006322425	0,018855791
Continental Barum, s.r.o.	1 377 820 023	0,00294420	0,00328623	0,009907234	0,010514921	0,019206779
O2 Czech Republic a.s.	2 134 067 485	0,01870013	0,06944835	0,081022244	0,188849864	0,054216867
MVV ENERGIE, a.s.	16 095 968	0,00002295	0,00000000	0,004043496	0,00457882	0,007551669
Edenred, s.r.o.	144 241 797	0,00375544	0,00483323	0,01089669	0,011134905	0,021555165
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s	2 754 622	0,00000024	0,00002436	0,000180089	0,000217162	0,000323105
AHOLD Czech Republic a.s.	1 502 151 392	0,00589290	0,01489783	0,035765002	0,023446303	0,083848704
Shell Czech Republic a.s.	1 040 059 112	0,00007477	0,00079334	0,000738937	0,000621067	0,001595745
Bosch Diesel, s.r.o.	773 332 582	0,00140447	0,00000004	0,006860072	0,006448004	0,014132213
Korelační závislost		0,037858662	0,045637195	0,180667493	0,077724028	0,335484402

člen skupiny	Základ daně po aplikaci CCCTB	podíl aktiv + nehmotná aktiva (1/3 A)	podíl tržeb (1/3 T)	podíl práce (1/3 MN a Z)	podíl mzdových nákladů (1/1 MN)	podíl zaměstnanců (1/1 Z)
ŠKODA AUTO, a.s.	46 494 332 680	0,08644805	0,00541550	0,021492016	0,020979744	0,043496304
Siemens, s.r.o.	2 433 443 925	0,00090320	0,00252185	0,008392739	0,006322425	0,018855791
Continental Barum, s.r.o.	1 378 012 349	0,00294646	0,00328623	0,009907234	0,010514921	0,019206779
O2 Czech Republic a.s.	2 299 596 345	0,03182185	0,06944835	0,081022244	0,188849864	0,054216867
MVV ENERGIE, a.s.	16 268 354	0,00006650	0,00000000	0,004043496	0,00457882	0,007551669
Edenred, s.r.o.	144 741 936	0,00382300	0,00483323	0,01089669	0,011134905	0,021555165
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s	2 754 687	0,00000024	0,00002436	0,000180089	0,000217162	0,000323105
AHOLD Czech Republic a.s.	1 502 940 446	0,00592261	0,01489783	0,035765002	0,023446303	0,083848704
Shell Czech Republic a.s.	1 040 064 537	0,00007478	0,00079334	0,000738937	0,000621067	0,001595745
Bosch Diesel, s.r.o.	773 410 829	0,00140531	0,00000004	0,006860072	0,006448004	0,014132213
Korelační závislost		0,946310685	-0,044042688	0,086498756	-0,006687411	0,255672256

B Údaje mateřských společností

Údaje mateřských společností	Tržby	Aktiva	VH před zdaněním	Mzdové náklady	Počet zaměstnanců
VOLKSWAGEN AG	5 613 148 050 000	9 737 269 525 000	410 163 650 000	938 047 650 000	566 278
SIEMENS AG	1 993 982 000 000	2 907 770 275 000	205 913 575 000	676 656 350 000	359 200
CONTINENTAL AG	956 670 532 500	838 434 497 500	85 379 137 500	215 068 370 000	185 976
TELEFÓNICA DEUTSCHLAND HOLDING AG	194 269 075 000	606 983 425 000	12 614 875 000	24 841 600 000	83 000
MVV ENERGIE AG	105 165 000 575	83 572 077 450	3 958 242 800	9 325 109 675	5 032
EDENRED	28 667 650 000	114 337 900 000	7 402 575 000	8 372 950 000	6 263
VEOLIA ENVIRONNEMENT	665 297 417 500	962 736 762 500	13 457 715 000	187 523 582 500	179 508
AHOLD	904 250 875 000	419 811 950 000	26 560 550 000	128 560 825 000	118 523
ROYAL DUTCH SHELL PLC	9 859 564 500 000	8 032 986 050 000	647 184 675 000	323 899 120 652	94 000
ROBERT BOSCH	1 413 808 650 000	1 716 842 900 000	93 571 875 000	424 885 625 000	286 084