

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Společný konsolidovaný základ daně z příjmů
právnických osob a analýza dopadu jeho zavedení
v českém prostředí**

Iveta Novotná

© 2014 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Novotná Iveta

Podnikání a administrativa

Název práce

Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob a analýza dopadu jeho zavedení v českém prostředí

Anglický název

Common Consolidated Corporate Tax Base and Analysis of the Impact of its Implementation in the Czech Environment

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě teoretických poznatků posoudit dopady zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob v České republice.

Metodika

Teoretická část diplomové práce bude zpracována na základě studia odborné literatury, platných zákonů a internetových zdrojů. Veškeré zdroje budou uvedeny na konci práce v seznamu použitých zdrojů.

Harmonogram zpracování

1. Úvod (leden - únor 2014)
2. Cíl a metodika práce (leden 2014)
3. Literární rešerše (říjen - listopad 2013)
4. Vlastní práce (prosinec 2014)
5. Závěr (leden 2014)

Rozsah textové části

60 - 80 stran

Klíčová slova

přímé daně, harmonizace, konsolidace, ccctb, Evropská unie

Doporučené zdroje informací

Nerudová D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Wolters Kluwer ČR. 2011, ISBN 978-80-7357-695-0.

Kubátová K., Daňová teorie a politika. Wolters Kluwer ČR., 2011. ISBN 978-80-7357-574-8

Daňový expert., odborný časopis. ISSN1801-2 779.

Široký J., Daně v EU. Linde Praha 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.

Vedoucí práce

Kuchařová Ivana, Ing.

Termín odevzdání

březen 2014

Elektronicky schváleno dne 18.10.2013

Elektronicky schváleno dne 5.12.2013

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan fakulty

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob a analýza dopadu jeho zavedení v českém prostředí" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Ivaně Kuchařové za pomoc, čas a odborné rady, které mi poskytla při zpracování této diplomové práce.

Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob a analýza dopadu jeho zavedení v českém prostředí

Common Consolidated Corporate Tax Base and Analysis of the impact of its Implementation in the Czech Environment

Souhrn

Tato diplomová práce se zabývá analýzou dopadu zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob na české prostředí. Metoda CCCTB je aplikována na společnost Plzeňský Prazdroj, a. s. Tato společnost je dceřinou společností SABMiller plc, která má sídlo ve Velké Británii.

Práce se skládá z literární rešerše, kde je popsán vývoj harmonizace daně z příjmů právnických osob, počátky projektu CCCTB a dále jsou zde charakterizovány některé kapitoly Směrnice.

Následuje vlastní práce, která se zabývá charakteristikou společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s. a její mateřské společnosti SABMiller plc. Je zde uveden přehled dat potřebných k výpočtům CCCTB pro dvě zdaňovací období. Dále jsou vypočteny podíly dceřiné společnosti jednotlivých proměnných alokačního vzorce na proměnných mateřské společnosti. Je zde představen výpočet daňového základu společnosti stanovený podle běžných pravidel používaných v České republice a poté je na společnost aplikována metoda CCCTB. Toto vše je za dvě zdaňovací období. V poslední části jsou uvedeny další možnosti rozdělení konsolidovaného základu daně, tentokrát pouze pro jedno zdaňovací období.

Klíčová slova: CCCTB, Evropská unie, harmonizace, konsolidace, přímé daně

Summary

This thesis analyzes the impact of the introduction of a common consolidated corporate tax base in the Czech environment. The method CCCTB is applied to the company Plzeňský Prazdroj, a. s. This company is a subsidiary of SABMiller plc, which is headquartered in the UK.

The work consists of a literature search, which describes the development of harmonization of taxes on corporate income, CCCTB beginning and here are characterized some chapters of the Directive.

Then there is the work that deals with the characteristics of Plzeňský Prazdroj, a.s. and its parent company SABMiller plc. An overview of the data needed to calculate CCCTB for two years. Furthermore, the calculated shares of a subsidiary of individual variables allocation formula to the variables of the parent company. The calculation of the company tax base is presented here established under the normal rules used in the Czech Republic and then method CCCTB is applied to the company. All this is for two tax periods. The last section lists additional options apportioning the consolidated tax base, this time only for one tax year.

Keywords: CCCTB, the European Union, harmonization, consolidation, direct tax

Obsah

1 Úvod	10
2 Cíl práce a metodika	11
3 Literární rešerše	12
3.1 Vývoj harmonizace daně z příjmu právnických osob	13
3.2 Počátky CCCTB.....	16
3.3 Návrh směrnice Rady o CCCTB	19
3.3.1 Základní princip CCCTB.....	20
3.3.2 Výhody zavedení CCCTB.....	20
3.3.3 Oblast působnosti	21
3.3.4 Základní pojmy a volba systému	22
3.3.5 Vstup do systému a vystoupení	23
3.3.6 Konsolidovaný základ daně a jeho rozdělení	23
3.4 Společný konsolidovaný základ daně.....	26
3.4.1 Výpočet základu daně	26
3.4.2 Časový rozvrh a kvantifikace	28
3.4.3 Odpisování dlouhodobého majetku.....	31
3.4.4 Ztráty	33
3.4.5 Pravidla proti zneužívání	34
3.4.6 Podání daňového přiznání.....	35
3.5 Nevýhody CCCTB	37
3.6 Názory výzkumů CCCTB.....	38
4 Vlastní práce.....	40
4.1 Charakteristika společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s.....	40
4.2 Charakteristika SABMiller plc	43
4.3 Data potřebná k výpočtům	47
4.4 Výpočet CCCTB za účetní období končící 31. 3. 2013	51
4.5 Výpočet CCCTB za účetní období končící 31. 3. 2012	56
4.6 Další možnosti rozdělení konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob.....	61
5 Závěr.....	66
6 Seznam použitých zdrojů	68

Seznam tabulek a grafů

Tabulka č. 1: Výpočet základu daně

Tabulka č. 2: Přehled potřebných konsolidovaných dat koncernu SABMiller plc v USD

Tabulka č. 3: Data koncernu SABMiller plc potřebná k výpočtu CCCTB za zdaňovací období končící 31. 3. 2012

Tabulka č. 4: Přehled potřebných konsolidovaných dat koncernu SABMiller plc v Kč

Tabulka č. 5: Přehled potřebných dat společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s.

Tabulka č. 6: Podíl faktorů dceřiné společnosti na mateřské

Tabulka č. 7: Základ daně CCCTB a daň z příjmů právnických osob společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s.

Tabulka č. 8: Podíl faktorů dceřiné společnosti na mateřské v roce 2012

Tabulka č. 9: Základ daně CCCTB a daň z příjmů právnických osob společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. v roce 2012

Tabulka č. 10: Přehled podílů aktiv Plzeňského Prazdroje na aktivech SABMiller za zdaňovací období končící k 31. 3. 2013

Tabulka č. 11: Kombinace váhy $1/3$ proměnné a $2/3$ proměnné

Tabulka č. 12: Kombinace různých vah proměnných

Graf č. 1: Výše daně při použití různých faktorů

1 Úvod

Daň z příjmů právnických osob je velmi důležitým zdrojem příjmů státního rozpočtu České republiky. Vzhledem k tomu, že je Česká republika od 1. 5. 2004 členem Evropské unie, musí dodržovat společnou politiku a rozsáhlou legislativu. Týká se jí také snaha harmonizovat mezinárodní daňové soustavy. Každý členský stát Evropské unie má svojí daňovou soustavu, která vychází z ekonomických, historických, sociologických a dalších faktorů. Úmyslem Evropské unie je odstranit rozdíly mezi různými způsoby zdanění, to znamená sjednotit tyto daňové systémy za účelem poskytování srovnatelných informací.

Daňová harmonizace přichází po zavedení jednotného vnitřního trhu, který je definován jako prostor bez vnitřních hranic, v němž je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu (Šíroký, 2012). Nejprve byly sbližovány systémy nepřímých daní, a po té přešla snaha také na harmonizaci zdaňování korporací v Evropské unii.

Vývoj harmonizace daně z příjmu právnických osob je dlouhodobým procesem. Snaha o vytvoření harmonizovaného základu daně se objevuje již od roku 2004. Po náročném úsilí pracovní skupiny, která měla na starost vytvořit nový daňový systém, byl Evropskou komisí dne 16. března 2011 představen Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. Ve zkratce CCCTB, která pochází z anglického názvu Common Consolidated Corporate Tax Base.

Společný základ daně by měl přinést snadnější a levnější podnikání na evropském jednotném trhu, odstranit administrativní zátěž a zabránit dvojímu zdanění. Odstranění zjištěných daňových překážek by přineslo zvýšení celkové efektivity hospodářství.

Navrhovaným společným systémem by byla zajištěna jednotnost vnitrostátních daňových soustav. Daňové sazby by ovšem harmonizaci nepodléhaly. Je důležité zachování spravedlivé konkurence mezi daňovými sazbami. Určitá míra daňové soutěže přináší větší přehlednost a umožňuje členským státům při stanovení svých daňových sazeb vzít v úvahu své rozpočtové potřeby i tržní konkurenceschopnost (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

2 Cíl práce a metodika

Cílem této diplomové práce je zhodnotit zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob v České republice a analyzovat dopad jeho zavedení. Zjistit, co CCCTB přinese českým společnostem a jaký vliv bude mít na státní rozpočet.

Tato práce se skládá z teoretické části, kterou je kapitola Literární rešerše a z praktické části, kterou tvoří kapitola s názvem Vlastní práce.

Literární rešerše je zpracována na základě studia odborné literatury, Návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob a internetových zdrojů. Je zde popsán vývoj harmonizace daně z příjmů právnických osob, počátky projektu CCCTB a dále jsou zde charakterizovány některé kapitoly Směrnice.

Hlavní částí diplomové práce je kapitola Vlastní práce, pro jejíž zpracování byl vybrán podnik Plzeňský Prazdroj, a. s. Tato kapitola se skládá z několika podkapitol. Nejprve je zde uvedena charakteristika vybraného podniku a charakteristika jeho mateřské společnosti SABMiller plc. Dále jsou zde uvedena data dceřiné společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. a mateřské společnosti SABMiller plc, která jsou potřebná pro výpočty. Následuje aplikace alokačního vzorce systému CCCTB na společnost Plzeňský Prazdroj, a.s. za dva hospodářské roky. To znamená za zdaňovací období končící 31. 3. 2013 a za zdaňovací období končící 31. 3. 2012. Nově vypočítaný základ daně je porovnáván s daňovým základem stanoveným běžným způsobem. V poslední podkapitole je uvedeno, jak je možné dále rozdělovat konsolidovaný základ daně. Tyto možnosti jsou opět aplikovány na společnost Plzeňský Prazdroj, a. s., tentokrát pouze za jedno zdaňovací období, a to období končící 31. 3. 2013.

Hlavními podklady pro zpracování praktické části jsou výroční zprávy podniků a jejich internetové stránky.

3 Literární rešerše

Ve druhé polovině 20. století přichází globalizační tendence, které jsou charakterizovány přechodem od regionálních trhů k celosvětovému trhu. Díky těmto tendencím dochází ke vzniku nadnárodních společností a k přesunu kapitálu, což přináší střetávání různých daňových systémů. Národní daňové systémy se musí kvůli zvyšujícímu se mezinárodnímu obchodu přizpůsobovat daňovým systémům obchodních partnerů. Je tedy nutná spolupráce vlád v oblasti daní, která zamezuje daňovým únikům a je počátkem sbližování daňových systémů jednotlivých zemí. Stupně mezinárodní spolupráce podle hloubky sladění daňových systémů rozdělujeme na daňovou koordinaci, aproximaci a harmonizaci (Široký, 2012, s. 28).

„Daňová koordinace představuje první krok ke sladění daňových systémů. Je charakterizována jako vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů“ (Široký, 2012, s. 30). Ke koordinaci dochází v zónách volného obchodu, společného trhu v zemích Evropské unie a také uvnitř OECD (Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj). Cílem je zamezení daňových úniků a dvojího zdanění a také výměna informací v daňové oblasti. Nevede však k jednotnosti daňových systémů jako daňová harmonizace. Aproximací se rozumí spíše přiblížení daňových soustav, nemusí se nutně jednat o jejich sladění (Široký, 2012).

Daňovou harmonizaci můžeme vysvětlit jako proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel. Cílem harmonizace v EU je vytvoření daňového prostředí, ve kterém daně nebrání volnému pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi jednotlivými členskými státy. Harmonizační proces má zpravidla tři fáze. První fází je výběr daně, kterou je nutno harmonizovat, dále harmonizace daňového základu a harmonizace daňové sazby. Tento proces ovšem nemusí projít všemi fázemi. Harmonizace není vytváření stejných daní, stejných základů a sazeb, jedná se pouze o jejich sladění a přiblížení. Podle použitých prostředků rozlišujeme harmonizaci pozitivní a negativní. Při pozitivní harmonizaci dochází ke sblížení daňových systémů EU pomocí směrnic a nařízení, výhodou jsou stejná pravidla ve všech členských státech. Při negativní harmonizaci vytváří Evropský soudní dvůr individuální opatření pro členské státy, což je považováno za nedostatek tohoto způsobu (Láchová, 2007, s. 12).

3.1 Vývoj harmonizace daně z příjmu právnických osob

Evropská unie má zájem o vytvoření jednotného trhu, a proto se na počátku harmonizace zdanění zabývala především oblastí nepřímých daní. Tedy harmonizací daně z přidané hodnoty a spotřební daně, které mají na společný trh největší vliv. Postupem času přibývalo změn v ekonomice, které přinesly pohyb faktorů práce a kapitálu a rozvoj informačních systémů. Díky tomuto začala Evropská komise věnovat větší pozornost také harmonizaci přímých daní (Nerudová, 2008b).

První studie v oblasti přímého zdanění Neumarkt - report z roku 1962 a Tempel - report z roku 1970 hodnotily, jak důležité je sjednocení sazeb a základů daní členských států. Bylo zjištěno, že sazby daní vysoce ovlivňují rozhodování o umístění investic v členských zemích EU. Tyto studie vedly k navržení několika směrnic, které však nebyly přijaty. Jedná se o směrnici upravující pásmo sazeb daně z příjmu, která byla předložena Evropskou komisí v roce 1975. A směrnice zaměřené na kompenzaci ztrát navržené v letech 1984 a 1985 (European commission, 2013b).

Po těchto neúspěšných pokusech harmonizace přímého zdanění byla přijata směrnice č. 77/799/EEC o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní. Cílem této směrnice je boj proti daňovým únikům v mezinárodním měřítku, proti zneužívání umělých přesunů zisků v nadnárodních skupinách k vyhýbání se dani. Směrnice byla postupně upravována a v roce 1979 byla rozšířena na problematiku daně z přidané hodnoty (Láchová, 2007, s. 95).

V roce 1990 Evropská komise požádala výbor nezávislých expertů pod vedením bývalého nizozemského ministra financí Onna Rudingova zkoumat, zda rozdílné systémy korporativního zdaňování způsobují bariéry na vnitřním trhu, zejména v investičním rozhodování a v hospodářské soutěži. A byly očekávány návrhy způsobu překonání tohoto problému (European commission, 2013b).

O dva roky později byla vydána zpráva Rudingova výboru (Ruding Committee Report). Výsledek této zprávy poukázal na existenci bariér na jednotném trhu. Bariéry byly následkem rozdílů v konstrukci korporátních daní v jednotlivých členských zemích. Tato rozsáhlá studie prokázala, že je velmi nutné odstranit mezinárodní dvojí zdanění

přeshraničních příjmů. A dále také upozornila na to, že je potřeba harmonizovat sazby daní z příjmu právnických osob, jejich daňový základ a správu této daně (Láchová, 2007 s. 95).

Ve stejném roce byly schváleny dvě významné směrnice týkající se korporativního zdaňování. Tyto směrnice souvisely se zavedením jednotného trhu v roce 1993 a v tomto roce také vstoupily v platnost. Směrnice o fúzích č. 90/434/EEC zavádí jednotný systém zdanění fúzí. A Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech č. 90/435/EEC upravuje systém zdanění skupin společností, které působí v národním měřítku a které působí v rámci celé Evropské unie. V roce 2001 vznikla evropská společnost a evropská družstevní společnost. Vznik těchto nadnárodních obchodních společností vedl k novelizaci výše uvedených směrnic (European commission, 2001).

V říjnu 2001 Komise představila své nové plány příštích let o zdanění podniků v Evropské unii. Tato podrobná studie nazvaná Zdanění společností ve vnitřním trhu (Company Taxation in the Internal Market) znovu posuzuje rozdíly daňových systémů, daňovou zátěž jednotlivých států a jak působí na rozdělování ekonomických aktivit a investic. Byla navržena následující řešení:

- **zdanění v domácí zemi (Home State Taxation)** – volitelný systém, společnosti s aktivitami v EU by používaly pravidla platná v domácí zemi, podléhaly by pouze jednomu daňovému systému
- **společný konsolidovaný základ daně korporací (CCCTB)** – také volitelný systém, jednalo by se o společný základ daně, který by podléhal národním daňovým sazbám
- **evropská korporativní daň** – jednotný konsolidovaný základ daně, daň spravována na úrovni EU, stanovena jednotná sazba daně
- **povinný harmonizovaný základ daně** – povinný pro všechny společnosti v EU

Komise dospěla k názoru, že pouze strategie ve dvou rovinách, tzv. two-track strategy může odstranit překážky ve vnitřním trhu. V delším časovém horizontu by mělo být umožněno společnostem EU používat jednotný konsolidovaný základ pro výpočet daně z příjmu v rámci celé EU. A krátkodobým cílem se stalo zdanění v domácí zemi (European commission, 2001).

Evropské komisi se nepodařilo prosadit harmonizaci či koordinaci struktury zdaňování nebo zdaňování sazeb. Proto Evropská rada přijala v roce 2003 „daňový balíček“. Cílem tohoto balíčku je odstranit národní daňové zákony, které mohou přivodit škodlivou daňovou soutěž. Skládá se ze tří částí:

1. smluvená pravidla pro zdaňování korporací

Schválením těchto pravidel se členské státy zavazují odstranit taková daňová ustanovení, která jsou příčinou škodlivé daňové soutěže. Dále se zavazují nezavádět ustanovení podobného charakteru.

2. směrnice č. 2003/48/EEC o zdaňování příjmů z úspor ve formě úrokových plateb

Týká se pouze příjmů fyzických osob. Členské státy jsou povinny poskytovat informace o úrocích, které byly vyplaceny individuálním střadatelům.

3. směrnice č. 2003/49/EC o jednotném systému zdaňování úrokových plateb a licenčních poplatků mezi společnostmi ve skupině

Odstraňuje srážkovou daň a daň z licenčních poplatků mezi propojenými osobami, jestliže jsou vypláceny přes hranice jednotlivých členských států (Nerudová, 2008b).

3.2 Počátky CCCTB

V říjnu 2001 byla vydána zpráva COM (2001) 582 nazvaná „Strategie, jak společností zajistit konsolidovaný základ daně pro jejich činnosti v rámci EU“. V tomto dokumentu Evropská komise navrhuje, avšak pouze obecně, principy společného konsolidovaného základu daně. V listopadu 2003 je tato strategie potvrzena zprávou COM (2003) 726 nazvanou „Vnitřní trh bez daňových překážek, firemní úspěchy, probíhající iniciativy a zbývající výzvy“ (European commission, 2013a).

V září 2004 se konalo neoficiální zasedání rady ECOFIN (ministři financí a hospodářství). V neoficiálním dokumentu komise se uvádí, že je nutné stanovit stále chybějící definici společného konsolidovaného zdanění zisků společností, které pokrývají veškerou činnost v EU. Společnosti potřebují mít možnost využití společného konsolidovaného základu daně pro své hospodářské činnosti v EU, jinak jejich soupeři z USA a Japonska udrží výraznou konkurenční výhodu. Zpočátku mnoho členských států bylo velmi opatrných, nicméně později několik členských států vyjádřilo silnou podporu pro cíle společného daňového základu (European commission, 2004a).

Společný konsolidovaný základ daně by poskytnul společnostem s provozovny nejméně ve dvou členských státech EU počítat jejich příjem podle jednoho souboru pravidel. To by snížilo náklady společností týkající se zdanění a odstranilo by to překážky přeshraničních aktivit. Projekt CCCTB má však několik sporných otázek:

Povinný nebo volitelný základ daně?

V případě zavedení povinného CCCTB ve všech členských zemích EU by se zabránilo možnostem daňových úniků a vyhýbání se dani. Problém je v tom, že ne všechny členské státy jsou schopny kompromisu a přijetí společných pravidel. Tato cesta je velmi zdoluhavá, a jelikož se zavedení jednotného základu daně stále nezdařilo, nepředpokládá se to ani nyní.

Na druhé straně dobrovolný systém ponechává společnostem možnost volby mezi národními daňovými pravidly a principem CCCTB, který představuje řadu výhod (European commission, 2004a).

Společný základ daně pro všechny či jen u zvláštních skupin společností?

Společný základ daně by byl nejvhodnější pro větší společnosti. Zdanění malých a středních firem, které podnikají ve více než jednom členském státě, by mělo účinně řešit zdanění v domácí zemi (Home State Taxation). Pokud by si členské státy přály omezení základu daně pro větší podniky, tento limit může být zaveden (European commission, 2004a).

Společný základ daně či Společný konsolidovaný základ daně z příjmů?

Konsolidace společného daňového základu je pro firmy podnikající v členských zemích rozhodující výhodou. Stále však vyžaduje vypracování podrobných pravidel a také dohodu o mechanismu pro sdílení základu daně mezi členskými státy. Přes všechny problémy se Evropská komise přiklání ke společnému konsolidovanému základu daně, protože povede k významným hospodářským přínosům.

Stejně daňové předpisy bez konsolidace poskytují méně výhod pro podniky. Ovšem značnou výhodou jsou v tomto případě nižší náklady na dodržování předpisů. Proto by se dalo v případě potřeby rozdělit tento proces do dvou fází. Nejdříve vývoj společného základu daně a až později vývoj konsolidační metody (European commission, 2004a).

Diskuse na zasedání rady ECOFIN vedly k založení Pracovní skupiny CCCTB. První setkání bylo v listopadu 2004 v Bruselu. Tato skupina se skládala z odborníků z daňových správ všech členských států EU. Skupina měla do dubna 2008 třináct zasedání. Zabývá se především definováním společného konsolidovaného základu daně, definováním základních daňových principů, definováním základních účetních operací jako je odpisování, oceňování majetku apod. a definicí mechanismu, jenž bude sloužit k rozdělování CCCTB mezi členské státy (European commission, 2013a).

Na prvním zasedání zástupci z mnoha členských států podpořili projekt CCCTB a vyjádřili možné kladné působení CCCTB na ekonomiku Evropské unie a na konkurenceschopnost evropských firem. Dále byly vytvořeny podskupiny Pracovní skupiny CCCTB, které by měly detailně zkoumat jednotlivé sporné oblasti a své výsledky předkládat Evropské komisi (European commission, 2004b).

V letech 2005, 2006 a 2007 se Pracovní skupina sešla v rozšířeném složení. Cílem bylo vyjádření názorů všech klíčových odborníků a zástupců zúčastněných stran z podnikové, profesní a akademické sféry. Komise také uspořádala dvě související jednání v Bruselu v dubnu 2002 a dále v Římě v prosinci 2003. V únoru 2008 se konala další konference tentokrát ve Vídni, která byla organizována Komisí a akademickou institucí. Projednávaly se zde důležité body pro CCCTB. Dne 20. října 2010 Komise rozebírala s odborníky z členských států, podnikové sféry, expertních skupin a akademických institucí témata, která byla od posledního zasedání pracovní skupiny pro CCCTB v dubnu 2008 přehodnocena a dále rozpracována (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

„V období 2008 – 2010 byly práce na projektu CCCTB výrazně zpomaleny, o čemž svědčil i neustále se snižující počet schůzek Pracovní skupiny pro společný konsolidovaný firemní základ daně, nicméně počátkem roku 2011 se projekt CCCTB opět dostal na výsluní zájmu“ (Široký, 2012 s. 122). V březnu 2011 byly zveřejněny Evropskou komisí veškeré výsledky Pracovní skupiny v podobě dlouho očekávaného návrhu nové směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (Sobotková, 2011).

Dne 5. 5. 2011 se návrhem CCCTB začala zabývat Rada. V této době maďarské předsednictví předložilo členským státům dotazník týkající se způsobu vyjednávání o CCCTB v Radě. Problémem projednávání je, že zavedení CCCTB nepodporují ani firmy ani členské státy, mají strach ze snížení svých daňových příjmů. Komise předpokládá, že jednání o CCCTB budou trvat minimálně další dva roky. Pokud bude společný konsolidovaný základ daně zaveden, reálně se uplatní až v roce 2015 nebo 2016 (Vláda České republiky, 2013).

V březnu 2012 Hospodářský a měnový výbor Evropského parlamentu (ECON) podporuje projekt CCCTB a chce, aby zavedení bylo po pětiletém přechodném období povinné, přestože Komise v návrhu uvádí, že zavedení je dobrovolné. V dubnu 2012 plénum Evropského parlamentu podpořilo povinné zavedení CCCTB. Evropské družstevní společnosti by měly zavést CCCTB ihned, na rozdíl od toho, malé a střední podniky by jej nemusely přijmout vůbec. Společnosti vykonávající přeshraniční činnost by měly CCCTB používat dva roky po tom, co norma vstoupí v platnost. A Komise by měla po třech letech platnosti normy zhodnotit její fungování v předložené zprávě (Vláda České republiky, 2013).

3.3 Návrh směrnice Rady o CCCTB

Již zmíněné zveřejnění Návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (COM (2011) 121) se uskutečnilo dne 16. března 2011. Komise na návrhu pracovala více než deset let. Návrh měl být zveřejněn již v roce 2008, ale z mnoha různých důvodů, převážně však politických důvodů, došlo ke zpoždění. Vytvoření úplně nového daňového systému není zcela jednoduché, především když chybí mezinárodní zkušenost s takovýmto projektem (Nerudová, 2011). Směrnice má celkem 18 kapitol, v této práci jsou uvedena pouze nejpodstatnější pravidla.

Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob by měl vyřešit problém fiskálních ustanovení, která omezují růst jednotného trhu. Nepřítomnost společných daňových předpisů pro právnické osoby při společném působení vnitrostátních daňových systémů často vede k nadměrnému, či dvojitmu zdanění. Podniky se kvůli tomu musí vyrovnat s velkou administrativní zátěží a vysokými náklady na dodržení daňových předpisů. Tyto okolnosti odrazují od případného investování v EU (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Společný systém pro výpočet základu daně se týká podniků provozujících činnost v EU. Cílem tohoto návrhu je značně snížit administrativní zatížení, náklady na dosažení souladu s předpisy a právní nejistotu. Nyní podniky musí vyhovět požadavkům 27 různých vnitrostátních systémů, aby mohly stanovit svůj zdanitelný zisk. Tento návrh přinese podnikům také výhody v podobě jediného kontaktního místa pro podání daňového přiznání a možnost konsolidovat všechny zisky a ztráty, které jim vzniknou v rámci EU. Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob by byl pro podniky nepovinný. Znamená to, že se mohou zapojit pouze podniky, které by výhody harmonizovaného systému EU využily, zatímco ostatní podniky mohou nadále pokračovat ve svém vnitrostátním systému (Europa, 2011).

3.3.1 Základní princip CCCTB

Jak je již výše uvedeno, návrh CCCTB by měl umožnit společnostem podnikajícím ve více než jednom členském státě EU podat jediné konsolidované daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob pouze u jedné daňové správy. To znamená, že firmy by se řídily stejnými pravidly pro výpočet základu daně a vše by vyřizovaly pouze u jedné daňové správy. Bylo by podáno jediné daňové přiznání, ve kterém by se základ daně společnosti nebo skupiny společností rozděloval podle speciálního vzorce mezi země EU, v nichž daný subjekt podnikal. Dále by členské státy zdanily svůj přerozdělený podíl národní sazbou daně z příjmů právnických osob (Sobotková, 2011).

Harmonizován bude tedy jen základ daně právnických osob, nikoli daňové sazby. Sazby budou udrženy na národní úrovni každého členského státu jako součást spravedlivé daňové konkurence a fiskální politiky státu. Pravidla finančního účetnictví každého členského státu zůstanou zachována v rámci CCCTB. Jak je již zde uvedeno, zavedení CCCTB je dobrovolné. Není nutné, aby podniky, které nevykonávají přeshraniční aktivity, byly zatíženy náklady na přechod na nový daňový systém. Společnosti, které si vyberou přechod na CCCTB, nebudou již podléhat národním pravidlům pro zdaňování příjmů právnických osob, ale pouze pravidlům CCCTB (Sobotková, 2011).

3.3.2 Výhody zavedení CCCTB

Zavedení systému CCCTB dovolí společnostem vnímat Evropskou unii jako jednotný trh. To je pro společnosti velmi užitečné, protože budou moci lépe využít příležitostí, které vnitřní trh Evropské unie nabízí. Měly by se odstranit problémy spojené s aplikací transferových cen, s vyrovnáním přeshraničních ztrát, měly by se také snížit vyvolané náklady zdanění společností a odstranit překážky přeshraničních fúzí. Výhody to také přinese malým a středním podnikům, které jsou návrhem vysoce podporovány. Jejich expanze do členských států pro ně bude snazší a náklady na dodržení předpisů nižší. Tyto podniky, které se rozhodnou pro rozšíření své činnosti v rámci EU a pro dodržování systému CCCTB, budou provádět výpočet daně z příjmů právnických osob pouze podle jednoho souboru daňových předpisů (Sobotková, 2011).

Velkou výhodou zavedení CCCTB bude pro podniky také přeshraniční kompenzace ztrát. „Umožnění okamžité konsolidace zisků a ztrát pro výpočet celounijních daňových základů je krokem směrem ke snížení nadměrného zdanění v situacích s přeshraničním prvkem a tím i ke zlepšení podmínek daňové neutrality mezi domácími a přeshraničními činnostmi v zájmu lepšího využití potenciálu vnitřního trhu“ (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011). Byl proveden výzkum v podobě výpočtů u nadnárodních společností EU, který prokázal, že okolo 50 % nefinančních a 17 % finančních nadnárodních skupin by mělo prospěch z okamžité přeshraniční kompenzace ztrát (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Očekává se, že zavedením systému CCCTB se Evropská unie stane více lákavou pro investiční činnost společností. Což má kladný vliv na tvorbu a rozšiřování pracovních míst a na blahobyt ekonomiky. Nicméně zavedení CCCTB přináší také nevýhodu pro členské státy EU. Znamená to, že členské státy nebudou spravovat pouze svá národní pravidla pro zdaňování příjmů právnických osob, ale také daňový systém CCCTB. Tato nevýhoda je však podle směrnice kompenzována tím, že zavedení společného konsolidovaného základu daně bude pro společnosti znamenat méně možností pro daňové plánování využívající převodní ceny, méně rozporů mezi daňovými systémy členských států a předpokládá se také méně sporů řešených u Evropského soudního dvora (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011; Sobotková, 2011).

3.3.3 Oblast působnosti

Oblastí působnosti se zabývá kapitola jedna, kde je uvedeno, že směrnice zavádí systém společného základu daně z příjmů právnických osob pro zdaňování některých společností a skupin společností a stanoví pravidla týkající se způsobu výpočtu a používání tohoto základu daně (Sobotková, 2011).

Dále je zde určeno, na koho se směrnice vztahuje. Jsou to tedy společnosti založené podle právních předpisů některého z členských států a společnosti založené podle právních předpisů třetí země, jestliže splňují právní formu podobnou jedné z forem uvedených v příloze jedna a jestliže společnosti podléhají některé z daní z příjmů právnických osob zaznamenaných v příloze dvě. Nevztahuje se tedy na osobní společnosti, fyzické osoby a

investiční fondy. Musí to být právnické osoby podléhající dani z příjmu právnických osob (Sobotková, 2011).

V Daňovém expertu Sobotková uvádí, které společnosti se mohou řídit směrnicí v naší zemi: „*Vezmeme-li v úvahu např. Českou republiku, bude se směrnice obecně vztahovat na akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti a družstva, pokud ale podléhají dani z příjmů právnických osob. Je tedy zcela zřejmé, že veřejná obchodní společnost na CCCTB určitě nedosáhne, jelikož dle českého práva dani z příjmů právnických osob nepodléhá*“ (Sobotková, 2011).

3.3.4 Základní pojmy a volba systému

V kapitole dvě jsou vyjmenovány a definovány základní pojmy, které jsou ve směrnici používány. V článku 4 je popsáno například, že daňovým poplatníkem je společnost, která se rozhodla používat systém stanovený touto směrnicí. Jediným daňovým poplatníkem je společnost, která nesplňuje podmínky pro konsolidaci. Konsolidovaným základem daně je výsledek sečtení základů daně všech členů skupiny vypočítaných podle článku 10. Dále jsou zde vymezeny pojmy jako například daňový poplatník rezident či nerezident, hlavní daňový poplatník, člen skupiny, příjmy, zisk, ztráta, ekonomický vlastník, dlouhodobé aktivum, finanční aktivum atd. Podle článku Nerudové v Daňovém expertu je nutné zmínit, že seznam pojmů není kompletní. Uvádí zde, že je definován pojem výnos, ale na pojem náklad bylo zapomenuto, i když je ve směrnici používán. Dále můžeme zaznamenat jazykové odchylky české verze návrhu směrnice od anglické verze. Mnohokrát je zde zaměňován pojem výnos a příjem a také náklad a výdaj (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011; Nerudová, 2011).

Celý článek 5 se zabývá pojmem stálá provozovna. Ve směrnici je uvedeno, že daňový poplatník bude mít stálou provozovnu v jiné zemi, než ve které se nachází jeho ústřední vedení a kontrola, pokud má v této jiné zemi trvalé zařízení, kde je vykonávána činnost. Trvalým zařízením se rozumí místo vedení, pobočka, kancelář, továrna, dílna, důl, vrt na ropu nebo zemní plyn, lom nebo další jiné místo těžby přírodních zdrojů. Staveniště a stavební či montážní projekt je stálou provozovnou pouze v případě, že existuje více než 12 měsíců. Jiné časové omezení zde určeno není. Dále se v článku 5 uvádí, kdy stálá

provozovna nevzniká. Jedná se například o situaci, kdy daňový subjekt používá tato zařízení výlučně pro účely skladování nebo pro účely nákupu zboží a služeb (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011; Sobotková, 2011).

Ve třetí kapitole v článku 6 je podrobněji popsáno, která společnost si může zvolit systém CCCTB. Společnost, která je rezidentem Evropské unie si může tento systém bez problémů zvolit a podléhá CCCTB ze všech příjmů nehledě na to, kde se zdroj příjmů nachází. Nezáleží tedy na tom, zda jde o příjmy z činnosti ve státě, kde je společnost rezidentem, nebo o jiný stát EU. Kdežto společnosti, které nejsou rezidentem Evropské unie (společnosti třetích zemí), si mohou systém CCCTB zvolit pouze tehdy, mají-li v členském státě EU stálou provozovnu (Nerudová, 2011).

3.3.5 Vstup do systému a vystoupení

V návrhu směrnice je v osmé kapitole uvedeno, jak postupovat při vstupu a výstupu do systému CCCTB. Článek 44 až 48 se zabývá vstupem daňového poplatníka do skupiny. Při vstupu do skupiny zůstávají všechna aktiva a závazky v hodnotě vypočítané podle vnitrostátních pravidel. Je zde stanoveno, jak budou odepisována dlouhodobá aktiva vstupující do systému, zdanění dlouhodobých smluv, rezerv a odpočtů a převod ztrát vzniklých před vstupem. Vystoupením daňového poplatníka ze systému se zabývají články 49 až 53. Obecným pravidlem pro vystoupení je, že se veškeré závazky a aktiva vypočítají podle systému CCCTB, pokud není ve směrnici stanoveno jinak. Například dlouhodobá aktiva jsou jako jeden soubor aktiv odepisována degresivní metodou a roční sazbou 25 %. Ztráty, které vznikly před vystoupením ze skupiny, budou převedeny do dalšího období a budou spravovány podle vnitrostátních pravidel o daních z příjmu právnických osob (Sobotková, 2011).

3.3.6 Konsolidovaný základ daně a jeho rozdělení

Proto, aby mohly podniky uplatňovat konsolidaci, tedy skupinové zdanění v rámci systému CCCTB, musí splňovat dvě podmínky. První podmínkou je více než 50 % hlasovacích práv v dceřiné společnosti. Druhou podmínku tvoří podíl na ziscích, a to více než 75 % dceřiné společnosti a vlastnický podíl, více než 75 % kapitálu dceřiné

společnosti. Tyto podmínky musí mateřské společnosti splňovat po celou dobu zdaňovacího období, minimálně po dobu devíti po sobě jdoucích měsíců. Jestliže to tak není, musí podnik vystoupit ze skupiny a dále je s ním zacházeno, jako by členem nikdy nebyl. Opustit skupinu musí také společnosti, které se ocitnou v platební neschopnosti nebo v likvidaci (Sobotková, 2011).

Dále se základy daně členů skupiny konsolidují, což znamená, že se sčítají. Může se ovšem stát, že základ daně bude záporný, v takovém případě se převede do dalšího období ztráta. Neberou se však v potaz zisky a ztráty z transakcí provedených přímo uvnitř skupiny (Sobotková, 2011).

V případě, že je hodnota konsolidovaného základu daně skupiny kladná, rozdělí se mezi členy skupiny. Rozdělení se provádí na konci zdaňovacího období skupiny podle vzorce, který zahrnuje tři faktory se stejnou vahou. Těmito faktory jsou tržby, práce a aktiva (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Práce

Jedna polovina faktoru práce tvoří podíl celkového objemu mezd člena skupiny a celkového objemu mezd skupiny. Druhá polovina tohoto faktoru tvoří podíl počtu zaměstnanců člena skupiny a počtu zaměstnanců skupiny.

Aktiva

Faktor aktiva se skládá z podílu průměrné hodnoty všech dlouhodobých hmotných aktiv člena skupiny a průměrné hodnoty všech dlouhodobých hmotných aktiv skupiny.

Tržby

Faktor tržby se skládá z podílu celkových tržeb člena skupiny a celkových tržeb skupiny.

Matematické vyjádření alokačního vzorce:

„A“ je podíl člena skupiny a faktory tržeb, práce a aktiv mají stejnou váhu.

$$\text{Podíl A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Tržby}^A}{\text{Tržby}^{\text{Skupina}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Obj. mezd}^A}{\text{Obj. mezd}^{\text{Skupina}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Poč. zaměstnanců}^A}{\text{Poč. zaměstnanců}^{\text{Skupina}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Aktiva}^A}{\text{Aktiva}^{\text{Skupina}}} \right) * \text{konsol. zákl. daně}$$

Zdroj: NÁVRH SMĚRNICE RADY o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB), 2011

3.4 Společný konsolidovaný základ daně

3.4.1 Výpočet základu daně

V článku 9 jsou stanoveny obecné zásady výpočtu základu daně, které se musí dodržovat. První zásadou je, že společnosti budou brát v potaz pouze zisky a ztráty, které byly realizovány. Dalšími pravidly jsou: transakce a zdanitelné události se budou oceňovat jednotlivě, výpočet a základ daně se provádí konzistentním způsobem a základ daně se stanoví pro každé zdaňovací období, to znamená pro období po sobě jdoucích dvanácti měsíců. Informace pro výpočet základu daně budou čerpány z účetních výkazů, které budou sestaveny podle vnitrostátních pravidel nebo podle mezinárodních účetních standardů (Sobotková, 2011).

Článek 10 popisuje, že se základ daně vypočítá odečtením osvobozených příjmů, dalších odečitatelných položek a odečitatelných výdajů od příjmů. Vzorec pro výpočet můžeme vidět v tabulce č. 1 (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Tabulka č. 1: Výpočet základu daně

Zdanitelné příjmy
- Osvobozené příjmy
- Další odečitatelné položky
- Odečitatelné výdaje
= Základ daně

Zdroj: NÁVRH SMĚRNICE RADY o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB), 2011, Vlastní úpravy

Základ daně se bude uvádět v eurech, v případě, že se daňový poplatník nachází ve státě, kde euro doposud nebylo přijato, bude vykazován měnou platnou v dané zemi a na eura bude přepočítán v případě potřeby podle směnného kurzu vyhlášeného Evropskou národní bankou k poslednímu dni zdaňovacího období (Sobotková, 2011).

Příjmy, které se nezapočítávají do zdanění, jsou vyjmenovány v článku 11. Mezi osvobozené příjmy patří:

- Dotace přímo související s pořízením, výstavbou nebo s hodnocením dlouhodobého majetku
- Výnosy ze zcizení aktiv, která jsou součástí souboru aktiv
- Přijaté rozdělené zisky
- Výnosy ze zcizení akcií
- Příjmy stálé provozovny ve třetí zemi (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011)

Odečitatelné výdaje jsou ve směrnici definovány jako všechny náklady a výdaje (očištěné o odpočitatelnou daň z přidané hodnoty), které poplatník vynaloží za účelem dosažení či zajištění příjmů. Dále také náklady na výzkum a vývoj a náklady vynaložené při získávání vlastního nebo dluhového kapitálu pro záměr podnikání a dary dobročinným organizacím. Peněžní dary se odečítají maximálně do výše 0,5 % příjmů ve zdaňovacím období. K celkové částce odečitatelných výdajů za zdaňovací období se připočítává hodnota zásob a nedokončené výroby na začátku zdaňovacího období a odčítá se od ní hodnota zásob a nedokončené výroby na konci zdaňovacího období (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Dobročinnou organizací se podle článku 16 rozumí právní subjekt, který je v daném státě podle právních předpisů uznán jako dobročinná organizace. Její hlavní náplní práce musí být veřejně prospěšná činnost. To jsou činnosti prováděné například se vzdělávacím, sociálním, lékařským, kulturním, vědeckým, náboženským, environmentálním a sportovním záměrem. Majetek dobročinné organizace musí sloužit pouze pro vyjmenované účely. Dále musí dobročinná organizace poskytovat informace o účtech a činnostech a nesmí být politickou stranou (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Dále jsou v návrhu směrnice ve článku 14 definovány neodečitatelné výdaje:

- rozdělované zisky a splátky vlastního kapitálu nebo dluhu,
- 50 % nákladů na reprezentaci,

- převod nerozdělených zisků do rezervy, která je součástí vlastního kapitálu společnosti,
- daň z příjmů právnických osob,
- úplatky,
- pokuty a penále placené veřejnému orgánu za porušení kteréhokoliv právního předpisu,
- náklady vynaložené společností na získání příjmů, které jsou dle této směrnice osvobozeny (částka těchto neodečitatelných nákladů se stanoví ve výši 5 % osvobozených příjmů, na které byly výdaje vynaloženy),
- peněžní dary a příspěvky jiným subjektům než dobročinným organizacím,
- náklady na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení dlouhodobého majetku (výjimkou jsou náklady na výzkum a vývoj),
- neodčitatelné daně dle přílohy III směrnice (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

3.4.2 Časový rozvrh a kvantifikace

Obecnou zásadou v této kapitole směrnice je, že příjmy, výdaje a všechny ostatní odečitatelné položky se uznávají ve zdaňovacím období, ve kterém vzniknou, nebo jsou vynaloženy, pokud směrnice neuvede jinak.

Sobotková uvedla ve svém článku, že: „*Věškeré příjmy a výdaje budou vykazovány na akruálním principu, tedy ve zdaňovacím období, ve kterém vzniknou nebo budou vynaloženy. Pod příjmy pak směrnice v podstatě chápe výnosy a pod odčitatelnými výdaji náklady. Jejich ocenění bude dáno úplatou za plnění, například cenou zboží nebo služby, případně tržní hodnotou, jestliže se jedná o nepeněžní formu plnění*“ (Sobotková, 2011).

Dlouhodobé smlouvy

Ve článku 24 je uvedeno, jak se bude postupovat při zdanění příjmů v případě dlouhodobých smluv. Dlouhodobou smlouvou se rozumí smlouva uzavřená za účelem výroby, montáže, výstavby nebo poskytnutí služeb a doba jejího trvání je delší než

12 měsíců. Příjem ze smluv, které trvají déle než rok, se musí zdanit v daném zdaňovacím období v příslušné výši. Je tedy nutné zjistit poměr příjmů ke zdanění. Z kolika procent byla smlouva splněna, je možné určit dvěma způsoby. Jedna z možností je poměrem nákladů v daném roce k odhadovaným celkovým nákladům a druhou možností je odborné vyhodnocení splnění smlouvy ke konci zdaňovacího období (Sobotková, 2011).

Nedobytné pohledávky

Podle návrhu směrnice daňový poplatník může využít odpočtů nedobytných pohledávek, tímto se zabývá článek 27. Musí ovšem splnit následující podmínky:

- až do konce zdaňovacího období se snaží přimět dlužníka k zaplacení a oprávněně se domnívá, že pohledávka do této doby nebude zaplacená
- dlužník je členem jiné skupiny, než daňový poplatník
- ve vztahu k nedobytné pohledávce se neuplatnily mimořádné odpisy
- částka neodbytné pohledávky z obchodního vztahu musí být zahrnuta do základu daně jako příjem

Je-li pohledávka, která byla odečtena jako neodbytná uhrazena, částka se zahrne do základu v roce, ve kterém byla zaplacená (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Zásoby a nedokončená výroba

V Mezinárodních účetních standardech se problematikou zásob zabývá standard IAS 2. Tímto standardem je také inspirován článek 29 návrhu směrnice, který se zabývá oceněním zásob. Mezi zásoby patří zboží určené k prodeji v nezměněné podobě včetně pozemků určených pro prodej, hotové výrobky, nedokončenou výrobu, materiál a další podobné dodávky určené ke spotřebě. Zboží a služby určené pro konkrétní projekty a zásoby, které nejsou běžně zaměnitelné, se oceňují individuálně. Další položky zásob se oceňují buďto metodou FIFO, nebo metodou váženého aritmetického průměru. Do ceny zásob a nedokončené výroby se počítají veškeré náklady na nákup, přímé náklady na přeměnu, dovozní cla, náklady na dopravu a manipulaci a další přímo přiřaditelné náklady.

Od nákladů se odečte odpočitatelná daň z přidané hodnoty. Daňoví poplatníci, kteří před zavedením metody CCCTB používali metodu nepřímých nákladů, mohou tyto náklady do ocenění zahrnovat nadále. Pro ocenění zásob podobné povahy se používá stejná metoda (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011; Hinke, 2013).

K poslednímu dni zdaňovacího období se zásoby ocení metodou LCM (Lower of Cost or Market). To znamená buď v hodnotě pořizovací ceny, nebo v čisté realizovatelné hodnotě. Rozhodne se podle toho, která částka je nižší. Účetní jednotka ocení zásobu nejprve pořizovací cenou, jestliže poté dojde k poškození, zastarání či poklesu prodejní ceny, sníží hodnotu zásob v účetnictví na úroveň čisté realizovatelné hodnoty tím, že vytvoří opravnou položku. Čistou realizovatelnou hodnotou se rozumí odhadnutou prodejní cenu v podnikání sniženou o odhadnuté náklady na dokončení a o odhadované náklady nutné k uskutečnění prodeje (Hinke, 2013).

Rezervy

Rezervy jsou ve standardu IAS 37 popsány jako závazky s nejistým časovým určením nebo částkou. Tímto standardem je ovlivněna směrnice, která uvádí pravidla pro tvorbu rezerv. „*Jestliže je na konci zdaňovacího období zjištěno, že má daňový poplatník právní závazek nebo pravděpodobný budoucí právní závazek vyplývající z činností nebo transakcí uskutečněných v tomto zdaňovacím období nebo v předchozích zdaňovacích obdobích, každá spolehlivě odhadnutelná částka vyplývající z tohoto závazku je odečitatelná, pokud se předpokládá, že konečné vyrovnání této částky povede ke vzniku odečitatelného výdaje*“ (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011). Jestliže budou tyto závazky pokračovat v příštích letech, rozvrhne se odpočet poměrně do odhadované doby trvání činnosti či transakce a zohlední se také příjmy, které budou získány (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011; Hinke, 2013).

Spolehlivým odhadem je očekávaný výdaj nezbytný k zaplacení současného závazku na konci zdaňovacího období. Odhad je proveden na základě dosavadních zkušeností dané společnosti. Pro stanovení výše rezervy platí následující pravidla (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011):

- berou se v úvahu všechna rizika a nejistoty
- jestliže je doba tvorby rezervy 12 měsíců nebo delší a neexistuje sjednaná diskontní sazba, diskontuje se rezerva ročním průměrem sazby Euribor (Euro Interbank Offered Rate)
- budoucí události se vezmou v úvahu za rozumného předpokladu, že nastanou
- jsou zohledněny budoucí užitky, které přímo souvisejí s událostí vedoucí k tvorbě rezervy

3.4.3 Odpisování dlouhodobého majetku

Dlouhodobým majetkem se rozumí hmotný a nehmotný majetek, finanční aktiva a vlastnická práva, je užíván po dobu delší než 12 měsíců za účelem zajištění a udržení příjmů. Obecně je stanoveno, že se dlouhodobá aktiva odpisují podle pravidel, která jsou uvedena níže. Výjimkou je majetek, jehož náklady na pořízení, výrobu či technické zhodnocení jsou nižší než 1000 euro, tento majetek není považován za dlouhodobý a neodepisuje se. Jeho pořizovací cena tvoří jednorázově odčitatelný výdaj od základu daně. Dále se nebudou odepisovat finanční aktiva a majetek, jehož hodnota se nesnižuje, např. pozemky, starožitnosti, šperky a umělecká díla (Nerudová, 2008a, s. 70).

Odpisová základna je stanovena z veškerých nákladů spojených s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobého aktiva bez odpočitatelné daně z přidané hodnoty. U vyrobených aktiv se k odpisové základně připočítají také nepřímé náklady související s výrobou, které jinak nejsou odečitatelné. Odpisová základna se snižuje o veškeré dotace související s pořízením nebo výstavbou majetku (Sobotková, 2011).

Oprávněný k odpisování bude ekonomický vlastník majetku, nikoliv právní vlastník. Ekonomický vlastník majetku je ten, kdo nese práva a rizika spojená s majetkem. Právnímu vlastníku bude odepisován majetek tehdy, není-li možné určit ekonomického vlastníka. Majetek nesmí být odpisován více osobami. V případě leasingových smluv ekonomický vlastník nebude uplatňovat odpisy, ale bude od základu daně odečítat úrokovou částku leasingových plateb. Tato složka bude přičtena k základu daně leasingové společnosti (Sobotková, 2011; Nerudová, 2008a).

Odpisy můžeme rozdělit do tří skupin a to na jednotlivě odpisovaná aktiva, odpisy souboru a mimořádné odpisy u neodpisovaného majetku.

Jednotlivě odpisovaná aktiva jsou dlouhodobá aktiva, která mají životnost delší než 15 let. Odpisují se tedy jednotlivě, vždy lineárně po dobu své životnosti. Dle směrnice mezi ně patří:

- Budovy, doba životnosti 40 let
- Hmotný majetek s dlouhou dobou životnosti kromě budov, 15 let
- Nehmotný majetek, doba životnosti po dobu právní ochrany nebo 15 let, pokud tuto dobu nelze určit (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011)

V rámci jednoho souboru aktiv se odepisuje dlouhodobý majetek, který má dobu životnosti kratší než 15 let. Odpisuje se ve výši 25 % odpisové základny, která je stanovena jako daňová hodnota souboru na konci předchozího zdaňovacího období upravená o aktiva zařazená ze souboru a vyřazená ze souboru v průběhu období. Dále se připočítávají náklady na pořízení, výstavbu či zhodnocení aktiv a odečítají se výnosy ze zcizení aktiv a veškerá odškodnění za ztrátu nebo zničení. Jestliže má odpisová základna zápornou hodnotu, musí se k ní přičíst taková částka, aby se rovnala nule. Tato částka se přičte také k základu daně (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Mimořádné odpisy se provádí u neodpisovaného majetku, u kterého daňový poplatník prokáže trvalé snížení jeho hodnoty. Odpisem je částka tohoto snížení hodnoty. Pokud se v následujících letech zvýší hodnota aktiva, tato částka se připočte k základu daně v období, ve kterém ke zvýšení došlo. Tato připočtená částka však nesmí překročit původní odpočet (Sobotková, 2011).

Odpis za celý rok se provádí v tom roce, ve kterém byl majetek pořízen nebo uveden v užívání. V roce, kdy byl majetek zcizen, se odpisy uplatňovat nebudou. Pokud je aktivum zcizeno v průběhu zdaňovacího období, daňová hodnota zcizeného aktiva se odečte od základu daně za toto období. S tímto souvisí článek 38 zabývající se odložením zdanění u náhradních aktiv. Uvádí se zde, že výnosy ze zcizení aktiva mohou být znovu investovány do nového obdobného majetku. Pokud tomu tak je, odečte se kupní cena od základu daně (Sobotková, 2011).

3.4.4 Ztráty

Jak je již uvedeno výše, při konsolidaci se může stát, že bude základ daně záporný. V případě, že vznikne daňovému poplatníkovi nebo stálé provozovně daňového poplatníka – nerezidenta ztráta v účetním období, kdy již používá systém CCCTB, může být v následujících zdaňovacích obdobích odečtena. Nejdříve se uplatní nejstarší ztráty od základu daně. Směrnice nestanovuje žádný časový limit odpočtu ztráty. Odpočet ovšem nesmí vést k záporné hodnotě základu daně. Základ daně může být po odpočtu ztrát kladný nebo nulový nikoli záporný (Sobotková, 2011).

Jestliže daňovému poplatníkovi vznikly ztráty předtím, než si zvolil systém CCCTB, a tyto ztráty jsou podle vnitrostátních předpisů převoditelné do dalších období a ještě nebyly započítány proti zdanitelným ziskům, je možné je odečíst od základu daně v takové míře, v jaké je stanoveno vnitrostátními předpisy. Ztráty vzniklé při výstupu ze systému, které ještě nebyly započítány proti zdanitelným ziskům podle směrnice, budou převedeny do dalších období a dále s nimi bude nakládáno podle vnitrostátních předpisů (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Zde je nutné rozlišovat ztráty vzniklé před vstupem do systému a ztráty vzniklé při vstupu do skupiny. Ztráty vzniklé při vstupu do skupiny nelze započíst proti konsolidovanému základu daně, převedou se do dalšího období, kdy mohou být započteny proti přidělenému podílu v souladu s vnitrostátními pravidly. *„Společnosti, která bude opouštět skupinu, nebude moci být přidělen žádný podíl na ztrátě, neboť se skupinou by se mělo zacházet jako s jednou entitou. V případě, že zanikne skupina, nemůže s ní být nadále zacházeno jako s jedinou entitou a proto by v tomto případě skryté ztráty měly být přiřazeny členům konsolidované skupiny, a to v momentu jejího zániku“* (Nerudová, 2008a, s. 74). Podle směrnice se v případě zrušení skupiny se ztrátami naloží takto:

- V případě, že daňový poplatník zůstane v systému CCCTB, ale mimo skupinu, ztráty se převedou do dalšího období a bude s nimi nakládáno podle směrnice.
- Pokud daňový poplatník vstoupí do jiné skupiny, ztráty se v dalším období započtou proti přidělenému podílu.

- Jestliže daňový poplatník vystoupí ze systému, ztráty se převedou do dalšího období a bude s nimi nakládáno podle vnitrostátních předpisů (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Kompenzace ztrát představuje dva základní modely a to kompenzace v rámci jedné společnosti nebo v rámci skupiny, například dceřiná a mateřská společnost. Dále jsou ztráty v těchto modelech kompenzovány v rámci jednoho státu nebo přeshraničně. V mnoha státech EU probíhá kompenzace domácích ztrát v rámci společnosti nebo skupiny, kdežto přeshraniční kompenzace se vyskytuje pouze zřídka. Přeshraniční kompenzaci ztrát mezi mateřskou a dceřinou společností umožňuje jen málo členských států EU, to vede ke vzniku překážek v přeshraničním obchodě na jednotném trhu a k porušení volného pohybu kapitálu daný Římskou smlouvou. Zavedení systému CCCTB by mohlo přispět k lepšímu fungování a zvýšení přeshraničních aktivit na jednotném trhu (Nerudová et al., 2009).

3.4.5 Pravidla proti zneužívání

Směrnice zakazuje odpočet úroků zaplacených podnikem sídlícím ve třetí zemi, jestliže neexistuje dohoda o výměně informací a zároveň je daň ze zisku třetí země nižší než 40 % průměrné zákonné sazby daně z příjmu právnických osob použitelné v členských státech nebo přidružený podnik využívá zvláštní režim třetí země, který umožňuje nižší zdanění než obecný režim (Sobotková, 2011).

Úroky mohou být od základu daně odečteny, i když jsou zaplacen rezidentu třetí země, se kterým není dohodnuta výměna informací a jsou-li splněny následující podmínky:

- částka úroků je započítána do základu daně jako příjem přidruženého podniku
- úroky jsou zaplacen společnosti, která má obchodovatelné akcie na burze cenných papírů
- úroky jsou zaplacen rezidentu třetí země, který v této zemi vykonává nezávislé hospodářské podnikání za účelem zisku (Sobotková, 2011)

Pravidla pro řízené zahraniční společnosti (CFC - Controlled Foreign Company) jsou dalším nástrojem, kterého mohou státy využít k boji proti daňovým únikům. Jedná se o mimořádná pravidla, která se snaží zabránit rezidentům Evropské unie vyhnout se dani v domovské zemi tím, že založí dceřinou společnost v zemi s nízkým daňovým zatížením. Jestliže se prokáže, že takovýto subjekt nemá ekonomickou podstatu, ale byl založen pouze z důvodu daňového plánování, bude jeho zisk zdaněn na úrovni jeho vlastníků (Chrobák, 2011).

Pravidla CFC jsou podle směrnice aplikována pokud:

- daňový poplatník vlastní více než 50 % hlasovacích práv, kapitálu či podílu na zisku společnosti ze třetí země
- ve třetí zemi je zisk zdaňován sazbou daně nižší než 40 % průměrné sazby daně z příjmů právnických osob použitelné v členských státech nebo dotyčný subjekt podléhá zvláštnímu režimu třetí země s nižším zdaněním
- více než 30 % příjmů společnosti ve třetí zemi plyne z finančních aktiv, licenčních poplatků, dividend a příjmů z prodeje akcií, příjmů z movitého majetku, příjmů z nemovitého majetku, příjmů z pojišťovnictví, bankovníctví a jiných finančních činností (Sobotková, 2011)

3.4.6 Podání daňového přiznání

Na konci návrhu směrnice je ve článku 109 popsáno, jak se bude postupovat při podání daňového přiznání. Pokud daňové přiznání podává jediný daňový poplatník, podá ho příslušnému orgánu v době stanovené právními předpisy členského státu, ve kterém je rezidentem nebo ve kterém má stálou provozovnu. Jedná-li se o skupinu, konsolidované daňové přiznání podává hlavní daňový poplatník hlavnímu daňovému orgánu v době devíti měsíců po skončení zdaňovacího období (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Daňové přiznání je výměrem daňové povinnosti každého člena skupiny. Právní předpisy členského státu mohou stanovit, že je nástrojem vymáhání daňových dluhů, musí však mít právní status daňového výměru. Pokud ho nemá, příslušný orgán členského státu může vydat určitý nástroj, který bude dluhy v tomto státě vymáhat (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Dále je v Návrhu směrnice ve článku 110 vymezen obsah daňového přiznání, které provádí jeden daňový poplatník anebo skupina. V každém daňovém přiznání nesmí chybět identifikační údaje daňového poplatníka, zdaňovací období, výpočet základu daně a identifikační údaje všech přidružených podniků. Konsolidované daňové přiznání dále navíc obsahuje:

- identifikační údaje hlavního daňového poplatníka a všech členů skupiny,
- výpočet konsolidovaného základu daně a výpočet základu daně každého člena skupiny
- výpočet přiděleného podílu každého člena skupiny
- výpočet daňové povinnosti každého člena skupiny (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011)

Stane-li se, že hlavní daňový poplatník konsolidované daňové přiznání nepodá, příslušný orgán do tří měsíců vydá výměr založený na odhadu z dostupných informací. Daňový poplatník se může proti tomuto výměru odvolat. Ve směrnici je také uvedena možnost podání elektronického daňového přiznání (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

Kontrolu konsolidovaných daňových přiznání provádí hlavní daňový orgán, který může vydat opravný výměr. Opravný výměr se vydává pouze, když rozdíl mezi přiznaným základem a opraveným základem přesahuje částku 5000 euro nebo 1% konsolidovaného základu daně (Návrh směrnice Rady o CCCTB, 2011).

3.5 Nevýhody CCCTB

Podle návrhu směrnice CCCTB členské státy mohou harmonizovat pouze základ daně, daňová sazba bude nadále určována státem podle jeho rozpočtových preferencí. Čímž je způsobena konkurence daňových systémů v celé Evropské unii. Zavedení CCCTB přináší omezení fiskální suverenity států. Fiskální politika se snaží ovlivnit vývoj ekonomiky, tím, že mění výši veřejných výdajů a daní. V případě, kdy zavedení CCCTB je volitelné, ztráta fiskální suverenity je jen částečná. Avšak v případě povinného zavádění CCCTB dojde ke ztrátě finanční samostatnosti jednotlivých států. Země již nebudou mít zájem o přilákání zahraničních investic využitím nižších daňových sazeb, protože výnosy z těchto investic budou v důsledku konsolidace rozdělovány do jiných členských států (Sobotková, 2011).

Další nevýhodou je, že není jisté, zda dojde k odlehčení administrativní zátěže a omezení problematiky převádění cen, protože společnosti dále povedou finanční účetnictví podle odlišných pravidel každého členského státu (Sobotková, 2011).

Problémem také může nastat složité dělení konsolidovaného základu daně mezi státy. Model dělení není zcela jednoznačný, a proto by v ustanovení návrhu měl být více specifikován (Sobotková, 2011).

Nevýhodou některým členským státům může také přinést správa daní, která již nebude prováděna lokálními daňovými správami a národními soudy, ale bude prováděna Soudním dvorem Evropské unie (Sobotková, 2011).

Zavedení systému CCCTB, také přinese diskriminaci malých a středních firem. Je to způsobeno tím, že společnosti bez aktivit v rámci Evropské unie nemohou vstoupit do tohoto systému (Nerudová, 2008c).

Dalším možným problémem je, že dva daňové systémy (národní a CCCTB) mohou způsobit daňové spekulace, podvody a úniky. Aby se tomuto předešlo, musí být velmi pečlivě ohlížána pravidla vstupu a výstupu z CCCTB (Nerudová, 2008c).

3.6 Názory výzkumů CCCTB

Během roku 2013 vlády usilovaly o reformách mezinárodní daňové soustavy. Zemím skupiny G20, tj. skupině největších ekonomik světa se zdá být lepší vybírat vyšší daně od společností a nižší daně od voličů. OECD vydala časový plán pro reformu, který je sponzorován největšími světovými ekonomikami. Evropská unie má také řadu projektů, které následují OECD (Tax reforms aim for level playing field, 2014).

Největší iniciativou skupiny G20 je Base Erosion and Profit shifting (BEPS), který je řízen OECD. Cílem je zastavit praktiky, jejichž účelem je minimalizace daňové povinnosti prostřednictvím narušování daňových základů (Base Erosion) a přesouvání zisku do jiných zemí (Profit Shifting). Toho by se mělo dosáhnout změnou legislativy a zlepšením výměny informací mezi zeměmi (Tax reforms aim for level playing field, 2014).

Pod záštitou Evropské unie je projekt Společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB), tato iniciativa existuje již od roku 2000. Podle této metody firma sdílí zisky v různých zemích, ve kterých působí a následně se rozdělují podle rozdělovacího vzorce (Tax reforms aim for level playing field, 2014).

Dále je Evropskou unií podporována Daň z finančních transakcí (FTT). Myšlenka je, že pokaždé, když finanční nástroje (akcie společnosti například) mění majitele, odvod daně bude účtován v hodnotě transakce. Zatímco daňové procento je malé - 0,1 %, nebo 0,01 % v závislosti na finančním nástroji, objem transakcí by vedl k významnému výnosu daně ze sektoru finančních služeb (Tax reforms aim for level playing field, 2014).

Tyto iniciativy jsou stále předmětem jednání mezi vládami. Přijetí mezinárodní daňové reformy je mnohem pravděpodobnější pokud je cílená, má okamžitý pozitivní ekonomický dopad nebo má velkého podporujícího sponzora. Ve skutečnosti neexistuje nic takového jako mezinárodní daň a změny musí být provedeny jednotlivými zeměmi. Podle těchto kritérií je projekt CCCTB odsouzen k neúspěchu. CCCTB by mělo vliv na všechny hlediska toho, jak společnost platí své daně a je nejisté do jaké míry by to zlepšilo daňový výnos. Větší šanci na úspěch má však daň z finančních transakcí díky jejímu úzkému rozsahu (Tax reforms aim for level playing field, 2014).

Dále Evropská komise navrhla změny Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států EU, jejímž cílem je odstranit různé strategie používané nadnárodními společnostmi. Například přesouvání zisků a dividend mezi členskými státy EU, aby se vyhnuly placení daně z příjmů (Kirwin, 2013).

Aby snaha o snižování firemních daňových úniků byla úspěšná, mělo by dojít ke schválení stále čekajícího Společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob Evropskou unií (Kirwin, 2013).

"I když je to důležitý krok, bude účinný pouze jako součást širšího přístupu Evropské unie k vyhýbání se daňovým povinnostem firem a dumpingu" řekl Sven Giegold, který je autorem zprávy Evropského parlamentu vyzývající k zásahu do firemního dvojího zdanění. "Vlády EU musí urychlit rozhodování o projektu CCCTB, který by účinně uzavřel dveře do daňového dumpingu". Velmi často užívaný pojem Evropskou unií daňový dumping je reakcí na země s nízkým zdaněním. Jedná se vlastně o daňovou konkurenci, kdy země s vysokými daňovými sazbami přichází o investice (Kirwin, 2013).

Evropská komise navrhla CCCTB již v roce 2011, ale projekt byl zastaven v Radě ministrů EU, kvůli námitkám ze strany zemí pod vedením Spojeného království, Irsko a řadou východoevropských zemí s nízkým zdaněním, které se obávají, že by projekt v konečném důsledku vedl k společné sazbě daně v EU (Kirwin, 2013).

Silným zastáncem evropské daňové harmonizace je německá kancléřka Angela Merkelová. Má plány o zavedení daně z finančních transakcí (FTT) spolu s dalšími 10 státy EU, dále také podporuje projekt CCCTB jehož návrh se nikam neposouvá, ale očekává se, že znovuzvolení Merkelové by mohlo projekt CCCTB posunout dopředu (Angela Merkel, 2013).

4 Vlastní práce

V této kapitole je aplikován vzorec rozdělení, který je používán v metodě CCCTB na společnost Plzeňský Prazdroj, a. s. A je porovnáván se základem daně stanoveným běžným způsobem v České republice.

Výpočty jsou provedeny pro dvě zdaňovací období a jsou zpracovány z dat z výročních zpráv podniku Plzeňský Prazdroj, a. s. a koncernu SABMiller plc. Zdaňovacím obdobím se rozumí hospodářský rok končící vždy dnem 31. 3. daného roku.

4.1 Charakteristika společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s.

Plzeňský Prazdroj, a.s. (dále také Plzeňský Prazdroj, společnost či dceřiná společnost) byl postaven v roce 1842 v Plzni a stal se významným výrobcem a exportérem českého piva. Tehdy byla uvařena první várka spodně kvašeného ležáku, který dostal jméno podle místa jeho vzniku, Pils. Stal se nejprodávanějším typem piva na světě známý jako Pilsner Urquell a svoji jedinečnost si uchoval až do dnes. Pivo je vařeno ve čtyřech pivovarech v Plzeňském Prazdroji a Gambrinusu v Plzni, v Radegastu v Nošovicích a pivovaru Velké Popovice ve středních Čechách (Plzeňský Prazdroj, a. s., 2014).

Základní údaje o společnosti

Obchodní jméno: Plzeňský Prazdroj, a. s.

Sídlo: Plzeň, Česká republika

Právní forma: akciová společnost

Hlavní předmět podnikání:

- Pivovarnictví a sladovnictví
- Velkoobchod s pivem, potravinami, nápoji
- Zprostředkování obchodu s pivem, potravinami, nápoji



- Specializovaný maloobchod s pivem, vínem, alkoholickými a nealkoholickými nápoji
- Výroba potravinářských výrobků, potravních doplňků, přídatných a pomocných látek
- Provozování kulturních a kulturně–vzdělávacích zařízení – muzeum, výstavy, galerie
- Hostinská činnost

Ovládající osoba:

Vrcholnou mateřskou společností společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. je SABMiller plc, Velká Británie, která ovládá Plzeňský Prazdroj prostřednictvím společnosti Pilsner Urquell Investments B.V., Nizozemské království (Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za rok končící 31. března 2013).

Plzeňský Prazdroj je lídrem českého pivovarnictví. Jeho prodeje dosáhly v uplynulém roce (hospodářský rok od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013) 7,8 milionů hektolitrů piva, z toho bylo prodáno v tuzemsku 6,74 milionů hektolitrů. Exportu se také dařilo, byl zaznamenán nárůst o více než 15 % v porovnání s předchozím rokem. Z České republiky bylo vyvezeno více než 1 milion hektolitrů piva do více než 50 zemí po celém světě (Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za rok končící 31. března 2013).

Piva společnosti Plzeňský Prazdroj jsou oblíbená nejen u spotřebitelů, ale oceňují je také odborníci. Birell Světlý získal titul Nejlepší nealkoholické pivo v soutěži World Beer Awards 2012. V soutěži Australian Beer Awards byla piva značky Gambrinus oceněna hned 2x po sobě. V únoru 2013 na mezinárodní soutěži Brewing Industry International Awards získal Gambrinus Premium stříbrný „pivní Oscar“, což bylo velkým úspěchem (Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za rok končící 31. března 2013).

Značky Plzeňského Prazdroje jsou nositeli chráněného zeměpisného označení České pivo. Toto označení je propagováno a šířeno oborovou nadací České pivo, kterou společnost finančně podporuje. Tyto značky patří k českému národnímu dědictví a jsou součástí české pivní kultury. Pivo a sladové nápoje jsou zde vařeny podle původních

receptur, jsou zachovány jedinečné charakteristické vlastnosti jednotlivých značek a používány suroviny pro ně typické. Hvězdou světové třídy společnosti je značka legendárního světlého ležáku Pilsner Urquell a další světově známou značkou je Velkopopovický Kozel. V Čechách je nejrozšířenější Gambrinus a oblíbenou značkou Moravy je Radegast. Společnost se specializuje na nealkoholické pivo Birell, na ochucené alkoholické nápoje Frisco, pivní speciál Master a svěží pšeničné pivo Fénix. Dalšími značkami jsou, světlé výčepní pivo Primus a nízko stupňové světlé výčepní pivo Klasik. Plzeňský Prazdroj dále také podporuje výzkum a vývoj v českém pivovarství, konkrétně Výzkumný ústav pivovarský a sladařský (Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za rok končící 31. března 2013).

Hospodářské výsledky společnosti jsou ovlivněny ekonomickými podmínkami, především nižším příjmem obyvatel a vyšší cenou surovin a energie. Konzumace piva se neustále přesouvá z on-trade, prodej v hospodách a restauracích do off-trade, prodej v balení v obchodech. Ale i přesto jsou prodeje od druhé poloviny roku 2011 relativně stabilní a dokonce meziročně (2011/2012) pivní trh v ČR mírně vzrostl. Plzeňský Prazdroj pečlivě sleduje změny tohoto trhu a snaží se udržet si vůdčí pozici. Proto v hospodářském roce končícím 31. 3. 2013 společnost zaváděla produktové inovace (Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za rok končící 31. března 2013).

V první řadě se společnost snažila přilákat více konzumentů do restaurací a hospod. Proto uvedla na trh nová výčepní piva Gambrinus (Gambrinus originál 10° a Nepasterizované G), svěží pšeničné pivo Fénix a první tmavé pivo pivovaru Radegast, ležák Radegast Temně hořký (Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za rok končící 31. března 2013).

Dále společnost zavedla nové produkty pro podporu prodeje v obchodech. Podpořila lehké a nerozbitné obaly a začala nově stáčet do PET lahví pivo Gambrinus 10° Originál, Kozel 11, Radegast Originál a Primus. Na pivním trhu se také zvýšila poptávka po pivních ovocných mixech. Proto společnost Plzeňský Prazdroj uvedla na trh míchané nápoje z piva a ovocné šťávy s názvem Gambrinus Řízný citron a Gambrinus Limetka a bezinka. Dále představila nové ochucené nealkoholické pivo Birell Limetka & Malina. A pro zájemce ochucených alkoholických nápojů Frisco představila novou variantu

Frisco Černý rybíz (Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za rok končící 31. března 2013).

Společnost v tomto hospodářském roce slavila významné výročí 170 let od uvaření první várky ležáku Pilsner Urquell a vzniku společnosti Plzeňský Prazdroj. Oslavy byly velmi důležitou událostí a probíhaly téměř celý rok.

Plzeňský Prazdroj je také přímým zaměstnavatelem pro více než 2000 osob v oblasti výroby, v oblasti obchodně-distribučních služeb zákazníkům, v řízení lidských zdrojů, v marketingu a ve financích. Společnost dodržuje všechny zákony v oboru pracovního práva a je považována za dobrého zaměstnavatele. V desátém ročníku celonárodní ankety Sodexo Zaměstnavatel roku 2012 získala ocenění. A v lednu 2013 obdržela základní certifikát mezinárodního programu Audit Rodina & Zaměstnání, který je zaměřen na harmonizaci pracovního a rodinného života zaměstnanců (Plzeňský Prazdroj, a. s., 2014; Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za rok končící 31. března 2013).

4.2 Charakteristika SABMiller plc

SABMiller plc (dále také SABMiller, koncern či mateřská společnost) je jednou z největších světových společností působících na trhu s pivem. Ve svém portfoliu má více než 200 značek a zaměstnává okolo 70 000 zaměstnanců ve více než 75 zemích (Sabmiller, 2014).



Zaujímá vedoucí pozice v rozvíjejících se a rozvinutých trzích po celém světě. Portfolio podniků napříč šesti oblastí světa v minulém hospodářském roce končícím 31. 3. 2013 dohromady prodalo 242 milionů hektolitrů ležáku. Koncern poskytuje vysoce kvalitní produkty, inovace a udržitelný růst. Všude, kde SABMiller působí, buduje silné lokální podniky, které přispívají místní ekonomice. A právě toto dělá koncern světovým lídrem (Sabmiller, 2014).

SABMiller působí na šesti kontinentech, patří mezi ně Afrika, Asie a Tichomoří, Evropa, Severní Amerika, Jižní Amerika a Jižní Afrika.

V **Evropě** hlavní pivovarnické činnosti koncernu zahrnují 8 zemí, Českou republiku, Maďarsko, Itálii, Polsko, Rumunsko, Slovensko, Španělsko (Kanárské ostrovy) a Nizozemsko. Dalších 16 zemí včetně Ruska, Turecka a Ukrajiny je zahrnuto do strategické aliance se společností Anadolu Efes prostřednictvím vaření piva, nealkoholických nápojů nebo vývozních operací. Koncern vyváží významné objemy na dalších sedmi evropských trzích, z nichž největší jsou Velká Británie a Německo. Působení na Evropském kontinentu přináší 12 % skupinového zisku EBITA, tj. zisk před úroky, zdaněním a amortizací. V Evropě působí 17 pivovarů koncernu (SABMiller plc Annual Report, 2013).

Dále koncern SABMiller vaří pivo a provádí nápojovou činnost v 15 zemích **Afriky**. V dalších 21 zemích působí prostřednictvím strategického spojení se skupinou Castel a má také přidružený podnik v Zimbabwe. Ve většině těchto zemí je nejlepším pivovarem podle podílu na trhu. Ve dvaceti afrických trzích plní limonády společnosti Coca-Cola. Činnost v Africe přináší 12 % čistého zisku EBITA. Koncern zde má 38 pivovarů a 17 stáčíren (SABMiller plc Annual Report, 2013).

V **Jižní a Střední Americe** se hlavní pivovarnické a nápojové činnosti týkají šesti zemí, Kolumbie, Ekvádor, Salvador, Honduras, Panama a Peru. SABMiller je třetím největším pivovarem v Argentině a vyváží do Bolívie, Chile a Paraguayi. Plní limonády společnosti Coca-Cola v Salvadoru a Hondurasu a také pro společnost Pepsico v Panamě. Latinská Amerika má podíl 32 % na skupinovém čistém zisku. Koncern zde má 17 pivovarů a 15 stáčíren (SABMiller plc Annual Report, 2013).

V **Severní Americe** SABMiller a Molson Coors Brewing Company vytvořily joint venture známý jako Miller Coors. Joint Venture znamená spolupráci dvou či více firem, většinou domácí firma se zahraniční vytvoří novou společnou firmu. Miller Coors sídlí v Chicagu a je druhým největším pivovarem v USA s podílem 29 % na trhu s pivem. Společnost Miller Brewing International je plně vlastněná koncernem SABMiller, sídlí v Milwaukee, USA a vyváží své značky do Kanady, Mexika a po celé Americe. Podíl USA

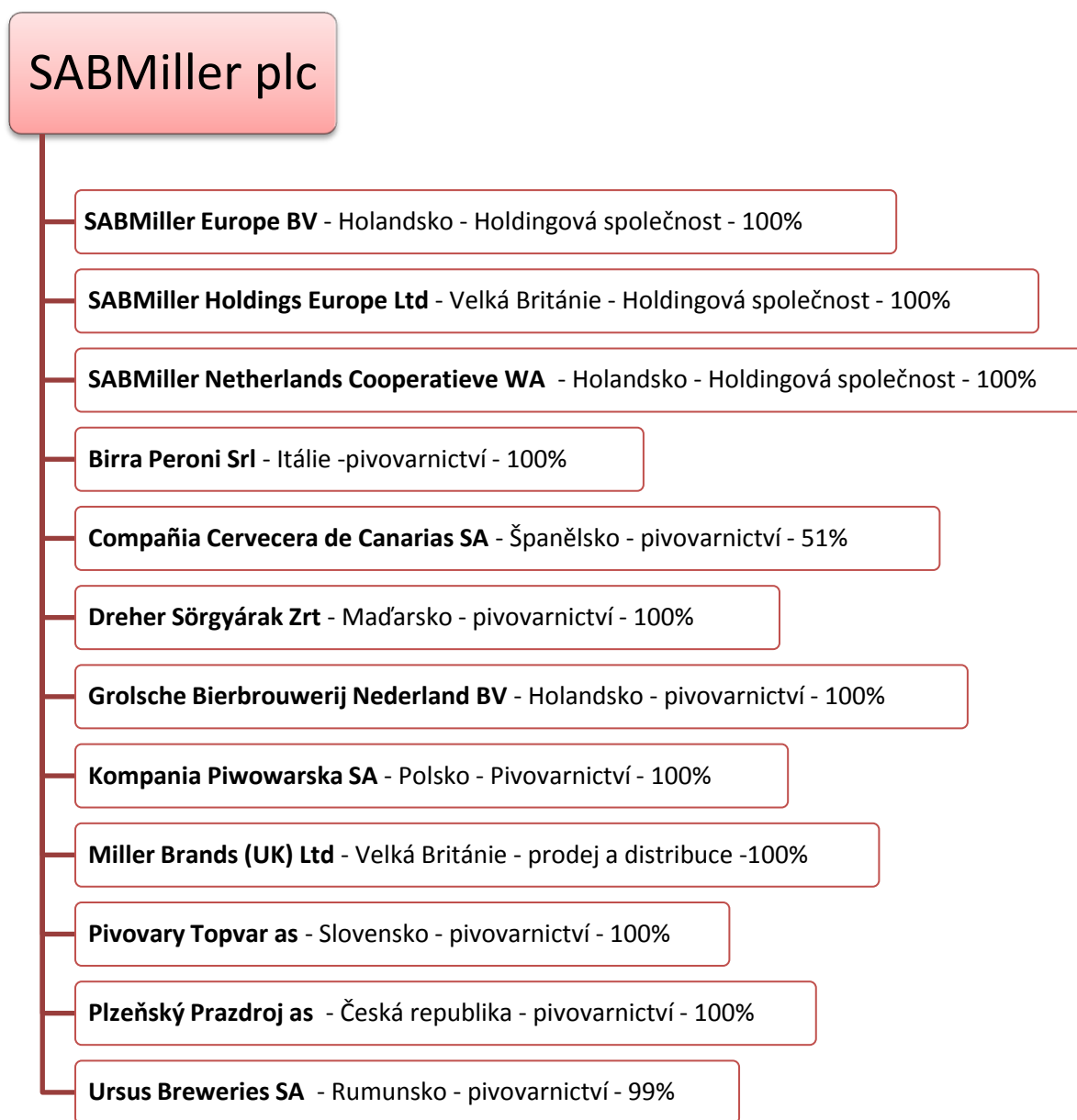
na skupinovém čistém zisku je 12 % a je zde 8 pivovarů (SABMiller plc Annual Report, 2013).

Co se týká oblasti **Asie a Pacifiku**, největší pivovar je CR Snow v Číně, což je joint venture mezi SABMiller a čínskou společností China Resources Enterprise. V roce 2011 koncern získal přední australský pivovar Carlton & United Breweries⁷. Dále je SABMiller největším pivovarem v Indii, působí ve Vietnamu a vyváží do různých trhů zahrnujících Jižní Koreu a Singapur. Činnost v této oblasti přispívá do skupinového čistého zisku 13 %. Je zde 20 pivovarů koncernu SABMiller a 2 stáčírny (SABMiller plc Annual Report, 2013).

V **Jižní Africe** má SABMiller dceřinou společnost The South African Breweries, která je zde významným výrobcem a distributorem ležáku a nealkoholických nápojů a vyváží své značky také po celé Namibii. Divize nealkoholických nápojů SABMilleru je přední stáčírnou společnosti Coca-Cola. Dále zde má SABMiller hotel a herní činnosti prostřednictvím společníka Tsogo Sun Holdings Ltd, což je největší hotel a herní skupina v Jižní Africe. Jižní Afrika přináší 19 % skupinového čistého zisku a je zde 7 pivovarů a 6 stáčíren (SABMiller plc Annual Report, 2013).

Vlastnická struktura skupiny SABMiller plc

Vzhledem k tomu, že se skupina skládá z příliš velkého počtu firem, jsou zde uvedeny pouze evropské dceřiné společnosti koncernu SABMiller plc. Jedná se o dceřiné společnosti, které nejvíce ovlivňují zisk, čistá aktiva nebo obchodní segment a o hlavní zprostředkující holdingové společnosti skupiny. Schéma níže zobrazuje název dceřiné společnosti, sídlo, hlavní činnost a % vlastnictví mateřské společnosti SABMiller plc.



Zdroj: SABMiller plc Annual report 2013, vlastní zpracování

4.3 Data potřebná k výpočtům

Výpočet CCCTB společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. je nejprve proveden za zdaňovací období od 1. dubna 2012 do 31. března 2013 a dále za zdaňovací období končící 31. března 2012. V tomto případě ovšem společnost Plzeňský Prazdroj výjimečně sestavovala účetní závěrku za období 24 měsíců. Je to způsobeno projektem rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti.

K 1. dubnu 2010 se vyčlenila část jmění rozdělované společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s., která spočívala především v části podnikatelských aktivit zaměřených pouze na zahraniční trhy. „Dle projektu rozdělení odštěpením byl rozhodným dnem 1. duben 2010. Od tohoto dne byly Plzeňský Prazdroj, a. s. a nově vzniklá společnost SABMiller Brands Europe a.s. považovány pro účetní a daňové účely za samostatné společnosti. Právě však společnost SABMiller Brands Europe a.s. vznikla zápisem do Obchodního rejstříku 1. července 2011“ (Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za období končící 31. 3. 2012). Proto tedy účetní období trvalo 24 měsíců, bylo zahájeno 1. 4. 2010 a ukončeno 31. 3. 2012.

Pro výpočet CCCTB k 31. 3. 2012 musí být upravena některá data koncernu SABMiller plc, aby nedošlo ke zkreslení tohoto výpočtu. Jsou sečteny částky potřebných proměnných dosažených v letech 2011 a 2012.

Tabulka č. 2: Přehled potřebných konsolidovaných dat koncernu SABMiller plc v USD

v USD	31. 3. 2013	31. 3. 2012	31. 3. 2011
Tržby	23 213 000 000	21 760 000 000	19 408 000 000
Celkový objem aktiv	56 294 000 000	55 651 000 000	39 108 000 000
Hmotná aktiva	9 059 000 000	9 299 000 000	9 330 000 000
Mzdové náklady	2 709 000 000	2 517 000 000	2 258 000 000
Zisk před zdaněním	4 712 000 000	5 603 000 000	3 626 000 000
Zisk po zdanění	3 511 000 000	4 477 000 000	2 557 000 000
Daň	1 201 000 000	1 126 000 000	1 069 000 000

Zdroj: SABMiller plc Annual Report 2013, 2012, 2011 vlastní zpracování

Ve výše uvedené tabulce jsou zobrazeny veškeré potřebné údaje koncernu SABMiller plc ke konci tří zdaňovacích období končících vždy 31. března daného roku v měně amerického dolaru.

V tabulce číslo 3 jsou zobrazeny údaje koncernu v měně amerických dolarů, které po přepočtení na české koruny slouží k výpočtu CCCTB společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s. za zdaňovací období 2012.

Tabulka č. 3: Data koncernu SABMiller plc potřebná k výpočtu CCCTB za zdaňovací období končící 31. 3. 2012

v USD	Součet let 2011 a 2012	31. 3. 2012
Tržby	41 168 000 000	x
Celkový objem aktiv	x	55 651 000 000
Hmotná aktiva	x	9 299 000 000
Mzdové náklady	4 775 000 000	x
Zisk před zdaněním	9 229 000 000	x
Zisk po zdanění	7 034 000 000	x
Daň	2 195 000 000	x

Zdroj: SABMiller plc Annual report 2012, 2011 vlastní zpracování

První sloupec zahrnuje součet tržeb, mzdových nákladů, zisku před zdaněním, zisku po zdanění a daně dvou zdaňovacích období, konkrétně období končící 31. 3. 2011 a období končící 31. 3. 2012. Data jsou upravena z toho důvodu, aby nedošlo ke zkreslení při výpočtu základu daně společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s., která sestavovala účetní závěrku za období 24 měsíců.

V druhém sloupci jsou uvedeny údaje o celkovém objemu aktiv, o dlouhodobých hmotných aktivech a o zásobách vždy k 31. 3. 2012.

Údaje v tabulce číslo 4 slouží k výpočtu společného konsolidovaného základu daně z příjmu právnických osob společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s. pro zdaňovací období 2013 a 2012.

Tabulka č. 4: Přehled potřebných konsolidovaných dat koncernu SABMiller plc v Kč

V Kč	31. 3. 2013	31. 3. 2012
Tržby	465 931 336 000	762 472 528 000
Celkový objem aktiv	1 129 933 168 000	1 030 712 171 000
Hmotná aktiva	181 832 248 000	172 226 779 000
Mzdové náklady	54 375 048 000	88 437 775 000
Zisk před zdaněním	94 579 264 000	170 930 309 000
Zisk po zdanění	70 472 792 000	130 276 714 000
Daň	24 106 472 000	40 653 595 000

Zdroj: SABMiller plc Annual report 2013, 2012, 2011 vlastní zpracování

Ve výročních zprávách koncernu jsou data uvedena v měně amerických dolarů. Pro výpočet je ovšem nutné převést tato data na českou měnu. K převodu byl použit měnový kurz z archivu kurzů České národní banky ke dni 29. 3. 2013, který činí 20,072 Kč/USD a kurz ke dni 30. 3. 2012, který je 18,521 Kč/USD (ČNB, 2003-2014).

V tabulce č. 5 jsou uvedeny údaje z účetní závěrky společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. ke dni 31. března 2013 a z účetní závěrky ke dni 31. března 2012, kdy účetní období trvalo 24 měsíců.

Tabulka č. 5: Přehled potřebných dat společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s.

	31. 3. 2013	31. 3. 2012
	Kč	Kč
Tržby	13 528 000 000	27 096 000 000
Celkový objem aktiv	16 350 000 000	17 075 000 000
Hmotná aktiva	11 369 000 000	12 030 000 000
Mzdové náklady	1 392 000 000	2 966 000 000
Zisk před zdaněním	3 481 000 000	8 088 000 000
Zisk po zdanění	2 721 000 000	7 009 000 000
Daň ve výši 19 %	760 000 000	1 768 000 000

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s. za rok končící 31. března 2013, Vlastní zpracování

V prvním řádku jsou zobrazeny celkové tržby společnosti, ale v případě konsolidace by měly být vyloučeny vnitroskupinové transakce. K výpočtu CCCTB je tedy nutné snížit tyto celkové tržby o transakce se spřízněnými stranami. Výše tržeb získaných z vnitroskupinových obchodů na konci účetního období v roce 2013 je 1 310 mil. Kč. Výše celkových tržeb dosažených společností v roce 2013 je 13 528 mil. Kč. Rozdíl těchto dvou částek, který bude použit k výpočtu, činí 12 218 mil. Kč. Přehledné výpočty uvedeny níže znázorňují také rok 2012.

	<u>2013 (v Kč)</u>	<u>2012 (v Kč)</u>
Celkové tržby	13 528 000 000	27 096 000 000
Tržby mezi spřízněnými stranami	- 1 310 000 000	- 2 535 000 000
Částka tržeb pro výpočet CCCTB	= 12 218 000 000	= 24 561 000 000

4.4 Výpočet CCCTB za účetní období končící 31. 3. 2013

Zde jsou uvedeny výpočty společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob za účetní období trvající od 1. dubna 2012 do 31. března 2013 a jsou porovnány s daňovým základem počítaným dle běžného postupu.

Tabulka číslo 6 obsahuje podíl jednotlivých faktorů společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. na mateřské společnosti SABMiller plc. Pro výpočet je potřeba faktor práce, aktiv a tržeb.

Tabulka č. 6: Podíl faktorů dceřiné společnosti na mateřské

Faktor	Podíl (v %)
Tržby	2,6223
Celkový objem aktiv	1,4470
Hmotná aktiva	6,2525
Mzdové náklady	2,5600
Zaměstnanci	2,9200

Zdroj: Vlastní zpracování

Za tržby jsou považovány výnosy dosažené z veškerého prodeje zboží a poskytování služeb, které jsou sníženy o slevy, daně a cla. Tržby mateřské společnosti dosahují částky 465 931 336 000 Kč. Tržby dceřiné společnosti snížené o vnitroskupinové transakce jsou 12 218 000 000 Kč. Podíl dceřiné společnosti na mateřské činí 2,6223 %.

$$\text{Výpočet: } 12\,218\,000\,000 * 100 / 465\,931\,336\,000 = 2,6223 \%$$

Podle Směrnice návrhu CCCTB se faktor aktiv skládá pouze z hodnoty dlouhodobého hmotného majetku, který společnost vlastní, má pronajat nebo pořízen na leasing. V tabulce číslo 6 je uveden také podíl dceřiné společnosti na celkovém objemu aktiv a to 1,4470 %. V dalších výpočtech se však používá podíl dlouhodobých hmotných aktiv, který dosahuje 6,2525 %. Společnost Plzeňský Prazdroj, a.s. vlastní velké množství dlouhodobých hmotných aktiv, proto je tento podíl tak vysoký.

Výpočet: $11\,369\,000\,000 * 100 / 181\,832\,248\,000 = 6,2525 \%$

Faktor práce se z poloviny skládá z objemu mezd vyplácených zaměstnancům a z poloviny se skládá z počtu zaměstnanců ke konci účetního období. Objem vyplácených mezd ve společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. se rovná částce 1 392 000 000 Kč a v koncernu SABMiller plc dosahuje hodnoty 54 375 048 000 Kč. Podíl mzdových nákladů dceřiné společnosti tedy je 2,56 %.

Výpočet: $1\,392\,000\,000 * 100 / 54\,375\,048\,000 = 2,5600 \%$

Počet zaměstnanců ve společnosti Plzeňský Prazdroj k 31. 3. 2013 je 2 044. Ovšem počet zaměstnanců skupiny SABMiller není přesně znám. Výpočet je tedy proveden použitím odhadu uvedeného ve výroční zprávě koncernu a to je 70 000 zaměstnanců. Podíl zaměstnanců dceřiné společnosti na skupině činí 2,92 %.

Výpočet: $2\,044 * 100 / 70\,000 = 2,9200 \%$

V níže uvedené tabulce jsou zobrazeny dílčí základy daně z příjmů právnických osob, jedná se o dílčí základy daně CCCTB dceřiné společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. Tyto základy daně jsou vypočítány pomocí jednotlivých procentuálních podílů dceřiné společnosti ze základu daně mateřské společnosti.

Tabulka č. 7: Základ daně CCCTB a daň z příjmů právnických osob společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s.

	Základ daně (v Kč)	Daň (v Kč)
Tržby	2 480 128 204	471 224 359
Celkový objem aktiv	1 368 550 822	260 024 656
Hmotná aktiva	5 913 536 593	1 123 571 953
Mzdové náklady	2 421 227 021	460 033 134
Zaměstnanci	2 761 714 509	524 725 757

Zdroj: Vlastní zpracování

Základem daně CCCTB koncernu SABMiller plc se rozumí částka zisku před zdaněním, která v tomto případě dosahuje hodnoty 94 579 264 000 Kč. Z této částky jsou počítána jednotlivá procenta připadající faktorům.

Výpočty dílčích základů daně společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s.

Tržby:	$94\,579\,264\,000 / 100 * 2,6223 = 2\,480\,128\,204$
Celkový objem aktiv:	$94\,579\,264\,000 / 100 * 1,4470 = 1\,368\,550\,822$
Hmotná aktiva:	$94\,579\,264\,000 / 100 * 6,2525 = 5\,913\,536\,593$
Mzdové náklady:	$94\,579\,264\,000 / 100 * 2,5600 = 2\,421\,227\,021$
Zaměstnanci:	$94\,579\,264\,000 / 100 * 2,9200 = 2\,761\,714\,509$

Nově vypočtené dílčí základy daně jsou porovnávány se stávajícím základem daně, v tomto případě s částkou zisku před zdaněním, která se rovná hodnotě **3 481 000 000 Kč**.

Skoro ve všech případech vychází základ daně nižší než je tomu při běžném postupu stanovení daňového základu. Ovšem v případě použití faktoru dlouhodobých hmotných aktiv vychází základ daně 5 913 536 593 Kč, což je téměř 1,7x více než při běžném stanovení. Nejmenší základ daně vychází v případě použití faktoru celkového objemu dlouhodobých aktiv, tj. 1 368 550 822 Kč. Při využití ostatních faktorů se základy daně přibližují částce původního daňového základu.

Při výpočtu daně z příjmu právnických osob je použita národní sazba daně, která je v České republice v roce 2013 19 %. Postup výpočtu daně je stejný v metodě společného konsolidovaného základu daně jako při běžném stanovení daňového základu.

Daň z příjmů právnických osob v roce 2013 činila 760 mil. Kč, tato částka je vyšší než téměř všechny částky vypočtených dílčích daní. V případě aplikace faktoru dlouhodobých hmotných aktiv pro výpočet CCCTB daň vychází 1 123 571 953 Kč. Tato částka je příliš vysoká, je to bezmála 1,48x původní daně.

Při běžném postupu stanovení základu daně z příjmů právnických osob podle daňových zákonů v České republice vychází základ daně společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. 4 002 mil. Kč. Zisk před zdaněním je upraven o připočitatelné a odpočitatelné položky, rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy a o účelové dary. Níže je uveden postup jeho výpočtu.

Běžný výpočet daňového základu společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s.

	V milionech Kč
Zisk před zdaněním	3 481
Připočitatelné položky	698
Odpočitatelné položky	- 2
Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	- 168
Účelové dary	- 7
Daňový základ	= 4 002
Sazba daně	19 %
Daň z příjmů právnických osob	760
Slevy na dani	0
Splatná daň	760

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s. za rok končící 31. března 2013,
Vlastní zpracování

Použití alokačního vzorce

$$\text{Podíl } A = \frac{1}{3} * 2,6223 \% + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} * 2,56 \% + \frac{1}{2} * 2,92 \% \right) + \frac{1}{3} * 6,2525 \%$$

$$\text{Podíl } A = 3,871579984 \%$$

Výpočet základu daně:

$$3,871579984 \% \text{ z } 94\,579\,264\,000 \text{ Kč} = 3\,661\,711\,854 \text{ Kč}$$

Výpočet daně:

$$19 \% \text{ z } 3\,661\,711\,854 \text{ Kč} = 695\,725\,252 \text{ Kč}$$

„Podílem A“ se rozumí podíl společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. Do vzorce jsou dosazeny jednotlivé podíly faktorů tržeb, práce a aktiv vyjádřeny v procentech. Celkový podíl se rovná 3,8716 % zaokrouhlen na čtyři desetinná místa.

Při výpočtu nového základu daně vyšla částka 3 661 711 854 Kč, což je o 180 711 854 Kč více než částka zisku před zdaněním (3 481 000 000 Kč), s kterou je porovnávána. Je to způsobeno vysokým podílem dlouhodobých hmotných aktiv dceřiné společnosti na hmotných aktivech koncernu. Avšak základ daně v účetní závěrce společnosti je upraven o některé připočitatelné a odpočitatelné položky a činí 4 002 000 000 Kč. Tato částka je stále vyšší než daňový základ vypočítaný pomocí alokačního vzorce.

Daň z příjmů právnických osob je v účetní závěrce počítána z částky 4 002 mil Kč, a proto vychází vyšší než v případě aplikace CCCTB. Daňová sazba platná v České republice pro rok 2013 je v obou případech 19 %. Daňová povinnost společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. vypočítaná s použitím aplikace CCCTB dosahuje částky 695 725 252 Kč, to je o 64 274 748 Kč méně než daň vypočítaná běžným způsobem (760 000 000 Kč). V tomto případě je metoda CCCTB pro společnost výhodná, protože po zavedení vychází nižší daňová povinnost.

4.5 Výpočet CCCTB za účetní období končící 31. 3. 2012

Zde jsou uvedeny výpočty společného konsolidovaného základu daně společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s. za účetní období 24 měsíců končící 31. 3. 2012.

V tabulce č. 8 jsou zobrazeny podíly faktorů společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. vypočítané z upravených údajů koncernu SABMiller uvedených v tabulce č. 4 a z údajů dceřiné společnosti Plzeňský Prazdroj připadajících ke konci účetního období 2012. Výpočty jsou provedeny stejným způsobem jako v roce 2013.

Tabulka č. 8: Podíl faktorů dceřiné společnosti na mateřské v roce 2012

Faktor	Podíl (v %)
Tržby	3,2212
Celkový objem aktiv	1,6566
Hmotná aktiva	6,9850
Mzdové náklady	3,3538
Zaměstnanci	3,0502

Zdroj: Vlastní zpracování

V tomto roce tržby dceřiné společnosti dosahují výše 27 096 000 000 Kč, to je o 13 568 000 000 Kč více než v roce 2013. Je to způsobeno tím, že účetní závěrka byla mimořádně sestavena za 24 měsíců a ne za 12 měsíců jak tomu je v běžném období. Tržby mateřské společnosti, které slouží k výpočtu, jsou tedy součtem tržeb v roce 2011 a v roce 2012, tj. 762 472 528 000 Kč. Dále je podíl faktoru tržeb počítán z částky tržeb společnosti snížené o tržby mezi spřízněnými stranami, tj. 24 561 000 000 Kč. Vychází 3,2212 %.

Celkový objem dlouhodobých aktiv je opět nejnižší proměnnou, tj. 1,6566 % a dlouhodobá hmotná aktiva dosahují nejvyššího poměru 6,9850 %.

Mzdové náklady společnosti v tomto roce činí 2 966 000 000 Kč. Mzdové náklady koncernu jsou opět součtem částek v roce 2011 a 2012, tj. 88 437 775 000 Kč. Poměr tohoto faktoru je 3,3538 %.

K 31. 3. 2012 je ve společnosti Plzeňský prazdroj, a. s. 2 170 zaměstnanců. To je o 126 zaměstnanců více než v roce 2013. V koncernu SABMiller plc je k tomuto datu 71 144 zaměstnanců. Podíl zaměstnanců dceřiné společnosti na mateřské činí 3,0502 %.

Tabulka č. 9: Základ daně CCCTB a daň z příjmu právnických osob společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. v roce 2012

	Základ daně (v Kč)	Daň (v Kč)
Tržby	5 506 059 779	1 046 151 358
Celkový objem aktiv	2 831 668 344	538 016 985
Hmotná aktiva	11 939 441 875	2 268 493 956
Mzdové náklady	5 732 610 262	1 089 195 950
Zaměstnanci	5 213 633 905	990 590 442

Zdroj: Vlastní zpracování

Dílčí základy daně z příjmů právnických osob společnosti jsou počítány z částky zisku před zdaněním koncernu SABMiller, v tomto případě ze součtu částek zisku před zdaněním v roce 2011 a 2012, tj. 170 930 309 000 Kč.

Výpočty dílčích základů daně společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. v roce 2012

Tržby:	$170\,930\,309\,000 / 100 * 3,2212 = 5\,506\,059\,779$
Celkový objem aktiv:	$170\,930\,309\,000 / 100 * 1,6566 = 2\,831\,668\,344$
Hmotná aktiva:	$170\,930\,309\,000 / 100 * 6,9850 = 11\,939\,441\,875$
Mzdové náklady:	$170\,930\,309\,000 / 100 * 3,3538 = 5\,732\,610\,262$
Zaměstnanci:	$170\,930\,309\,000 / 100 * 3,0502 = 5\,213\,633\,905$

Zde jsou dílčí základy daně porovnávány s částkou zisku před zdaněním společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. V roce 2012 tato částka činí **8 088 000 000 Kč**.

Základ daně je opět nejnižší v případě použití faktoru celkového objemu dlouhodobých aktiv, tj. 2 831 668 344 Kč. V případě použití faktoru dlouhodobého hmotného majetku je daňový základ opět nejvyšší, tj. 11 939 441 875 Kč, tentokrát přesahuje hodnotu běžně stanoveného daňového základu o 3 851 441 870 Kč, což je téměř 1,5x více. Ostatní daňové základy jsou nižší, pohybují se o kolo 5 000 mil Kč.

Daňová povinnost je opět 19 % ze základu daně. Daň z příjmů právnických osob společnosti v roce 2012 činí 1 768 000 000 Kč. Téměř všechny částky dílčích daní jsou zde nižší než daň uvedená v účetní závěrce. Avšak je zřejmé, že při aplikaci dlouhodobých hmotných aktiv, kdy je i základ daně velmi vysoký je daň o mnoho vyšší. Tato daň činí 2 268 493 956 Kč, což je o 1,28x více než daň původní. Při použití faktoru celkového objemu aktiv je daň nejnižší, tj. 538 016 985 Kč a při použití faktoru zaměstnanců vychází druhá nejnižší daň 990 590 442 Kč.

Nebyly brány v úvahu žádné slevy na dani. Vypočtená daň v účetní závěrce dosahuje částky 1 768 mil. Kč a je snížena o sumu slev na dani, 689 mil. Kč, daňová povinnost pro rok 2012 tedy činí 1 079 mil. Kč. Jestliže porovnáme tuto částku s dílčími daněmi, vychází vyšší také daň v případě použití faktoru mzdových nákladů.

Avšak po odečtení stejné částky slev na dani, vyjde daňová povinnost u tohoto faktoru nižší než částka 1 079 mil. Kč, která je uvedena v účetní závěrce.

Běžný výpočet daňového základu společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za rok 2012

V milionech Kč

Zisk před zdaněním	8 088
Připočitatelné položky	1 019
Odpočitatelné položky	- 41
Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	257
Účelové dary	- 16
<hr/>	
Daňový základ	= 9 307
Sazba daně	19 %
Daň z příjmů právnických osob	1 768
Slevy na dani	- 689
Splatná daň	1 079

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s. za rok končící 31. března 2013,
Vlastní zpracování

Použití alokačního vzorce v roce 2012

$$\text{Podíl } A = \frac{1}{3} * 3,2212 \% + \frac{1}{3} * \left(\frac{1}{2} * 3,3538 \% + \frac{1}{2} * 3,0502 \% \right) + \frac{1}{3} * 6,9850 \%$$

$$\text{Podíl } A = 4,469389479 \%$$

Výpočet základu daně:

$$4,469389479 \% \text{ z } 170\,930\,309\,000 \text{ Kč} = 7\,639\,541\,246 \text{ Kč}$$

Výpočet daně:

$$19 \% \text{ z } 7\,639\,541\,246 \text{ Kč} = 1\,451\,512\,837 \text{ Kč}$$

Podíl podniku Plzeňský Prazdroj a. s. na společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob je opět označen jako „podíl A“. V tomto roce vychází na 4,4694 % zaokrouhlen na čtyři desetinná místa.

Daňový základ se počítá z částky zisku před zdaněním koncernu SABMiller plc, tj. 170 930 309 000 Kč. Nově vypočítaný daňový základ podle rozdělovacího vzorce dosahuje výše 7 639 541 246 Kč. V porovnání s daňovým základem stanoveným podle běžných pravidel (8 088 000 000 Kč) je základ daně podle CCCTB o 448 458 754 Kč nižší, což přináší společnosti také nižší daňovou povinnost.

Daň vypočítaná pomocí CCCTB se v tomto roce rovná částce 1 451 512 837 Kč. Tato daň je o 316 487 163 Kč nižší než daň z příjmů právnických osob uvedená v účetní závěrce (1 768 000 000 Kč). U těchto porovnávaných částek nejsou zohledněny slevy na dani.

Jak je již zmíněno výše, společnost Plzeňský Prazdroj, a. s. v roce 2012 uplatnila slevu na dani ve výši 689 mil. Kč. „V roce končícím 31. března 2007 přijala společnost investiční pobídky od Vlády ČR ve formě slevy na dani z příjmů právnických osob. Investiční pobídky se vztahují k pořízení budov a zařízení v pivovaru Plzeň. Investiční pobídky jsou k dispozici po dobu 10 let do maximální výše 689 mil. Kč. Na základě

výsledků za zdaňovací období končící 31. března 2012 společnost rozhodla o využití slevy na dani ve formě investičních pobídek v celé její výši“ (Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s. za rok končící 31. března 2013). Investiční pobídkou se rozumí veřejná podpora například ve formě slevy na dani z příjmů.

Splatná daň uvedená ve výroční zprávě se rovná částce 1 079 mil. Kč, což je částka nižší než částka daně vypočítané podle CCCTB. Avšak po odečtení stejné výše slevy na dani od nově vypočítané daně (1 451 512 837 Kč) vyjde částka splatné daně 762 512 837 Kč.

Z rozdílu běžně stanovené daně a daně nově vypočítané je patrné, že pro společnost je v roce 2012 použití metody CCCTB výhodné.

4.6 Další možnosti rozdělení konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob

Rozdělení konsolidovaného základu daně podle alokačního vzorce není zcela přesné. Problémem je vhodné zvolení proměnných rovnice a jejich vah. Problémovým prvkem může být například faktor aktiv.

Je možné, že některé společnosti disponují poměrně velkým množstvím dlouhodobého nehmotného majetku a mají pouze nepatrné množství dlouhodobého hmotného majetku, který je dle směrnice jedním z faktorů alokačního vzorce. V tomto případě má společnost pouze malý podíl na dlouhodobých hmotných aktivech a to ovlivňuje celkový výpočet rozdělení.

Může tomu být také naopak, jako v případě společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s., která vlastní velké množství dlouhodobého hmotného majetku, což způsobuje vysoký podíl na hmotném majetku mateřské společnosti a dále to při rozdělování zvyšuje základ daně společnosti.

V Návrhu směrnice (2011) je zavedena ochranná doložka, jestliže daňový plátcé a příslušný daňový úřad uznají, že přidělený podíl věrně neodráží ekonomické aktivity, tak mohou vyžadovat jiné metody pro rozdělení. Způsob rozdělení je stanoven na základě

domluvy mezi stranami. Náhradní metoda může být použita, pokud s ní všechny strany souhlasí. Provedení tohoto náhradního rozdělení je ve skutečnosti neznámé, protože Evropská komise nestanovuje žádné možné další způsoby.

Níže je znázorněno, jak by se měnil základ daně z příjmů právnických osob počítaný pomocí alokačního vzorce v hospodářském roce 2013, jestliže jsou dlouhodobá hmotná aktiva nahrazena jinými faktory.

Tabulka č. 10: Přehled podílů aktiv Plzeňského Prazdroje na aktivech SABMiller za zdaňovací období končící k 31. 3. 2013

	SABMiller (v Kč)	Plzeňský Prazdroj (v Kč)	Podíl (v %)
Celkový objem aktiv	1 129 933 168 000	16 350 000 000	1,4470
Hmotná aktiva	181 832 248 000	11 369 000 000	6,2525
Nehmotná aktiva	193 393 720 000	1 007 000 000	0,5207

Zdroj: Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a.s. za rok končící 31. března 2013, SABMiller plc Annual Report 2013, Vlastní zpracování

V tabulce číslo 10 jsou uvedeny podíly celkových, hmotných a nehmotných aktiv společnosti. Je zde vidět velký rozdíl mezi podílem dlouhodobého hmotného majetku a dlouhodobého nehmotného majetku, což ovlivní základ daně.

Výpočet CCCTB za použití faktoru celkového objemu aktiv v roce 2013

$$\text{Podíl } A = \frac{1}{3} * 2,6223 \% + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} * 2,5600 \% + \frac{1}{2} * 2,9200 \% \right) + \frac{1}{3} * 1,4470 \%$$

$$\text{Podíl } A = 2,269753968 \%$$

Výpočet základu daně

$$2,269753968 \% \text{ z } 94\,579\,264\,000 \text{ Kč} = 2\,146\,716\,597 \text{ Kč}$$

Výpočet daně

$$19 \% \text{ z } 2\,146\,716\,597 \text{ Kč} = 407\,876\,153 \text{ Kč}$$

Výpočet CCCTB za použití faktoru dlouhodobých nehmotných aktiv v roce 2013

$$\text{Podíl } A = \frac{1}{3} * 2,6223 \% + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} * 2,5600 \% + \frac{1}{2} * 2,9200 \% \right) + \frac{1}{3} * 0,5207 \%$$

$$\text{Podíl } A = 1,960991033 \%$$

Výpočet základu daně

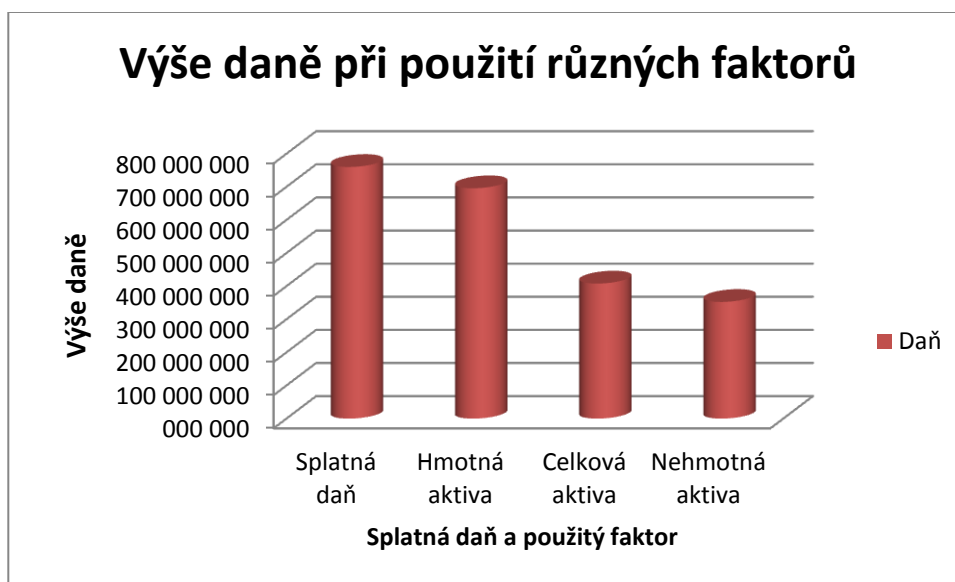
$$1,960991033 \% \text{ z } 94\,579\,264\,000 \text{ Kč} = 1\,854\,690\,886 \text{ Kč}$$

Výpočet daně

$$19 \% \text{ z } 1\,854\,690\,886 \text{ Kč} = 352\,391\,268 \text{ Kč}$$

Z výše uvedených výpočtů je zjištěna daň z příjmů při zavedení faktoru celkového objemu aktiv, tj. 407 876 153 Kč a při aplikaci faktoru nehmotných aktiv, tj. 352 391 268 Kč. Daň z příjmů v případě použití hmotných aktiv, jak to je uvedeno v alokačním vzorci, je z těchto možností nejvyšší, tj. 695 725 252 Kč.

Graf č. 1: Výše daně při použití různých variant aktiv za zdaňovací období k 31. 3. 2013



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše zobrazeného grafu je patrné, že všechny uvedené varianty výpočtů daně z příjmů právnických osob jsou nižší, než daň v účetní závěrce. Nejvyšší daň vychází

v případě použití dlouhodobých hmotných aktiv v alokačním vzorci a nejnižší v případě aplikace dlouhodobých nehmotných aktiv. Je to způsobeno tím, že společnost vlastní velké množství hmotného majetku a tudíž je podíl tohoto majetku na hmotném majetku koncernu vysoký. A naopak společnost vlastní pouze malé množství nehmotného majetku, což ovlivní výpočet základu daně pomocí alokačního vzorce a daň je pak velmi nízká.

Výpočty CCCTB s různými velikostmi vah proměnných pro rok 2013

Zde jsou různě kombinovány velikosti váhy faktorů v alokačním vzorci. Při výpočtech je vždy uvažován faktor práce jako součet jedné poloviny proměnné mzdových nákladů a jedné poloviny proměnné počtu zaměstnanců. Faktorem aktiv jsou myšlena dlouhodobá hmotná aktiva.

Tabulka č. 11: Kombinace váhy 1/3 proměnné a 2/3 proměnné

Výpočet	Podíl (v %)	Základ daně (v Kč)	Daň (v Kč)
1/3 * tržby + 2/3 * práce	2,7008	2 554 356 578	485 327 750
2/3 * tržby + 1/3 * práce	2,6615	2 517 242 391	478 276 054
1/3 * práce + 2/3 * aktiva	5,0816	4 806 181 317	913 174 450
2/3 * práce + 1/3 * aktiva	3,9108	3 698 826 041	702 776 948
1/3 * tržby + 2/3 * aktiva	5,0424	4 769 067 130	906 122 755
2/3 * tržby + 1/3 * aktiva	3,8323	3 624 597 667	688 673 557

Zdroj: Vlastní výpočty

V tabulce číslo 11 je vždy jedné proměnné přiřazena nižší váha 1/3, druhé proměnné je přiřazena váha vyšší 2/3 a třetí proměnná je vypuštěna. Nejnižší daňová povinnost vychází tehdy, vypustíme-li proměnnou aktiv a stanovíme váhu 1/3 proměnné tržeb a 2/3 proměnné práce. Daňová povinnost v tomto případě je 485 327 750 Kč.

Nejvyšší daň vychází v případě, kdy jsou vypuštěny tržby, faktor práce má váhu 1/3 a faktor aktiv 2/3, tj. 913 174 450 Kč. V obou případech, kdy je proměnné aktiv přiřazena vyšší váha (2/3) daň přesahuje výši daně společnosti v roce 2013, tj. 760 000 000 Kč. V ostatních případech daňová povinnost vychází nižší.

Tabulka č. 12: Kombinace různých vah proměnných

Výpočet	Podíl (v %)	Základ daně (v Kč)	Daň (v Kč)
$1/2 * \text{tržby} + 1/4 * \text{práce} + 1/4 * \text{aktiva}$	3,5593	3 366 315 942	639 600 029
$1/4 * \text{tržby} + 1/2 * \text{práce} + 1/4 * \text{aktiva}$	3,5887	3 394 151 582	644 888 801
$1/4 * \text{tržby} + 1/4 * \text{práce} + 1/2 * \text{aktiva}$	4,4668	4 224 668 039	802 686 927

Zdroj: Vlastní výpočty

V tabulce číslo 12 jsou výpočty, kde je vždy jedné proměnné přidělena vyšší váha a to 1/2 a zbylým dvěma proměnným je přidělena váha nižší a to 1/4. Zde je daň nejnižší v případě přiřazení 50% váhy proměnné tržeb, tj. 639 600 029 Kč. A nejvyšší daň vychází v případě přiřazení 50% váhy faktoru aktiv, tj. 802 686 927 Kč. Tato částka překračuje daň z příjmů společnosti v roce 2013, tj. 760 000 000 Kč.

5 Závěr

Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob je založen na principu jednotného základu daně, který je rozdělen mezi jednotlivé společnosti dané skupiny podle předem stanoveného alokačního vzorce. Dále společnosti uplatní sazbu daně z příjmů právnických osob, která je platná v zemi, kde jsou společnosti povinny tuto daň odvést. Jelikož se výpočet daně rovná součinu daňového základu a daňové sazby, bude společný konsolidovaný základ daně ovlivňovat odváděnou daň.

Cílem této diplomové práce bylo zhodnotit dopad zavedení systému společného konsolidovaného základu daně z příjmu právnických osob v českém prostředí. Alokační vzorec projektu CCCTB byl aplikován na společnost Plzeňský Prazdroj, a. s., která je členem skupiny SABMiller. Výpočty byly provedeny pro dvě zdaňovací období a v obou případech vyšla daňová povinnost nižší, než je uvedeno v účetních závěrkách.

Ve zdaňovacím období končícím 31. 3. 2013 při použití alokačního vzorce vyšel základ daně 3 661 711 854 Kč. Tato částka je vyšší než zisk před zdaněním společnosti Plzeňský Prazdroj. Je to způsobeno tím, že společnost vlastní velké množství dlouhodobých hmotných aktiv a podíl těchto aktiv na mateřské společnosti je příliš vysoký 6,2525 %. Dosazení tohoto podílu do alokačního vzorce ovlivní celý výpočet. Částka daně je získána součinem vypočteného základu daně a sazby daně, která je 19 %. Nově vypočtená daň činí 695 725 252 Kč. Avšak daň společnosti uvedená v účetní závěrce je vyšší, dosahuje hodnoty 760 000 000 Kč. Daň je totiž počítána ze zisku před zdaněním upraveného o připočitatelné a odpočitatelné položky. Jestliže by byl nově vypočtený základ daně podle alokačního vzorce také upravený o tyto položky, daň by vyšla vyšší, než je uvedeno v účetní závěrce. Není tedy zcela jednoznačné, zda by metoda CCCTB byla tento rok pro společnost výhodná či nikoli.

Zdaňovací období společnosti Plzeňský Prazdroj končící 31. 3. 2012 trvalo 24 měsíců. Bylo to způsobeno projektem rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti. Aby nedošlo ke zkreslení při výpočtech, byla k některým datům koncernu SABMiller z výroční zprávy 2012 připočtena data z výroční zprávy 2011. Základ daně počítaný podle alokačního vzorce vyšel 7 639 541 246 Kč. Tentokrát je to částka nižší než základ daně stanoven podle běžných pravidel a to přináší také nižší daňovou povinnost

1 451 512 837 Kč. Což znamená, že v tomto roce by pro společnost bylo použití metody CCCTB výhodné, odvedla by totiž na dani z příjmů o 316 487 163 Kč méně.

Dále jsou uvedeny následující možnosti, jak by se základ daně společnosti měnil v případě použití částečně pozměněného alokačního vzorce. Výpočty jsou provedeny pouze pro rok 2013.

Nejdříve je nahrazen faktor dlouhodobých hmotných aktiv faktorem celkového objemu aktiv a faktorem dlouhodobých nehmotných aktiv, ostatní proměnné zůstávají stejné. V obou případech záměny vychází základ daně nižší než je daňový základ běžně stanovený a tudíž i daňová povinnost by v těchto případech byla nižší. Což by společnosti přineslo výhodu.

Poté jsou proměnným v alokačním vzorci přiděleny různé váhy. Jelikož dlouhodobá hmotná aktiva mají příliš vysoký podíl na hmotných aktivech koncernu, ve všech případech, kde je faktor aktiv přiřazena vyšší váha, vychází také vyšší daňová povinnost společnosti. V ostatních případech vychází daň vždy nižší, než byla odvedena daň v roce 2013.

Z této analýzy vyplývá, že výše daně společnosti je závislá na složení faktorů alokačního vzorce a na jeho váhách. Metody rozdělení konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob by měly být ještě upřesněny Evropskou komisí. Pro společnost Plzeňský Prazdroj by zavedení metody CCCTB bylo spíše výhodné, ve většině výpočtů vychází daňová povinnost nižší než je daň určená podle pravidel stanovení základu daně v České Republice. Znamená to, že zavedení CCCTB v České republice by mělo příznivý vliv pro společnost, kterým by nastala nižší daňová povinnost. Naopak stát by utrpěl újmu. Pro Českou republiku by to znamenalo značné snížení daňových příjmů, jelikož daň z příjmů právnických osob je důležitou položkou příjmů státního rozpočtu. Tudíž by metoda společného konsolidovaného základu daně byla pro stát velmi nevýhodná. Mnoho českých společností stejně jako Plzeňský Prazdroj, a. s. má mateřskou společnost v jiných zemích Evropské unie. Proto je zřejmé, že by velká část daňových příjmů plynula do těchto zemí. Je také pravděpodobné, že by v projektu CCCTB postupem času byly sjednoceny daňové sazby, což by pro Českou republiku znamenalo ztrátu komparativní výhody na evropském trhu.

6 Seznam použitých zdrojů

Angela Merkel. *International Tax Review* [online]. 2013 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: <http://search.proquest.com.infozdroje.czu.cz/docview/1477200470/fulltext?accountid=26997>

ČNB. Kurzy devizového trhu - Česká národní banka. *Česká národní banka - Česká národní banka* [online]. 2003-2014 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp

EUROPA. Europa - Press releases - Press release - Evropský základ daně z příjmu právnických osob pro snazší a levnější podnikání. *EUROPA – EU* [online]. 2011 [cit. 2013-10-12]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-319_cs.htm

EUROPEAN COMMISSION. Communication from the commission to the council ,the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM (2001) 582 final. *European Commission* [online]. 2001 [cit. 2013-10-08]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>

EUROPEAN COMMISSION. Commission Non-paper to informal Ecofin Council: A Common Consolidated EU Corporate Tax Base. *European Commission* [online]. 2004a [cit. 2013-10-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCTBWPNon_Paper.pdf

EUROPEAN COMMISSION. Summary record of the meeting CCCTB WG. In: *European Commission* [online]. 2004b [cit. 2013-10-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/FINALsummary_record_rev_en.pdf

EUROPEAN COMMISSION. Common Tax Base - European commission. *European Commission* [online]. 2013a [cit. 2013-10-12]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

EUROPEAN COMMISSION. Overview - European commission. *European Commission* [online]. 2013b [cit. 2013-10-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/gen_overview/index_en.htm

HINKE, Jana, 2013. *IAS/IFRS a vykazování finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Nakladatelství. ISBN 978-80-87197-65-3.

CHROBÁK, Tomáš, 2011. Místo vedení společnosti v rámci mezinárodní struktury. *Daně a právo v praxi* [online]. č. 11 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d35873v45569-misto-vedeni-spolecnosti-v-ramci-mezinarodni-struktury/>

KIRWIN, Joe, 2013. Hybrid Loans, Letterbox Companies Targets Of Proposal on EU Parent-Subsidiary Law. *Tax Management Transfer Pricing Report* [online]. [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: <http://search.proquest.com/infozdroje.czu.cz/docview/1466525964>

LÁCHOVÁ, Lenka, 2007. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: ASPI Wolters Kluwer. ISBN 9788073573201.

NÁVRH SMĚRNICE RADY o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). 2011 [cit. 2013-10-12]. Dostupné z: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>

NERUDOVÁ, D., H. BOHUŠOVÁ, P. SVOBODA a J. ŠIROKÝ, 2009. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s. ISBN 978-80-7357-500-7.

NERUDOVÁ, Danuše, 2008a. *Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-386-7.

NERUDOVÁ, Danuše, 2008b. Zdaňování korporací v Evropské unii - 1. část: Návrh základní úpravy systému společného konsolidovaného základu daně korporací. *Daně a právo v praxi* [online]. č. 2 [cit. 2013-07-10]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3357v4517-zdanovani-korporaci-v-evropske-unii-1-cast/?search_query=Automobil%20\\$stye=6|\\$stye=9|\\$stye=10|\\$stye=41|\\$stye=12](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3357v4517-zdanovani-korporaci-v-evropske-unii-1-cast/?search_query=Automobil%20$stye=6|$stye=9|$stye=10|$stye=41|$stye=12)

NERUDOVÁ, Danuše, 2008c. Zdaňování korporací v Evropské unii 3. část: Mechanismus rozdělování společného konsolidovaného základu daně korporací mezi jednotlivé členské státy. *Daně a právo v praxi* [online]. č. 4 [cit. 2014-02-13]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d3526v4766-zdanovani-korporaci-v-evropske-unii-3-cast-mechanismus-rozdelovani/>

NERUDOVÁ, Danuše, 2011. Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru?. *Daňový expert* [online]. č. 5 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35798v45493-navrh-smernice-o-spolecnem-konsolidovanem-korporatnim-zakla/?search_query=N%C3%A1vrh+sm%C4%9Brnice+o+spole%C4%8Dn%C3%A9m+konsolidovan%C3%A9m+korpor%C3%A1tn%C3%ADm+z%C3%A1kladu+dan%C4%9B%3A+z%C5%AFstanou+%C4%8Desk%C3%A9+spole%C4%8Dnosti+mimo+hru%3F&search_results_page=

PLZEŇSKÝ PRAZDROJ, a. s. O nás. *Plzeňský Prazdroj* [online]. © 2014 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: <http://www.prazdroj.cz/cz/o-nas>

SABMILLER PLC. SABMiller plc Annual Report 2011. *SABMiller* [online]. 2011 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: http://www.sabmiller.com/files/reports/ar2011/2011_annual_report.pdf

SABMILLER PLC. SABMiller plc Annual Report 2012. *SABMiller* [online]. 2012 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: http://www.sabmiller.com/files/reports/ar2012/2012_annual_report.pdf

SABMILLER PLC. SABMiller plc Annual Report 2013. *SABMiller* [online]. 2013 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: http://www.sabmiller.com/files/reports/ar2013/2013_annual_report.pdf

SABMILLER PLC. *SABMiller* [online]. © SABMiller 2014 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: <http://www.sabmiller.com/>

SOBOTKOVÁ, Veronika, 2011. Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). *Daňový expert* [online]. č. 8 [cit. 2013-11-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34817v44434-navrh-smernice-o-spolecnem-konsolidovanem-zakladu-dane-z-prijmu/>

ŠIROKÝ, Jan, 2012. Daně v Evropské unii. 5. vydání. Praha: Linde. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

Tax reforms aim for level playing field. *Sunday Business Post* [online]. 2014 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: <http://search.proquest.com.infozdroje.czu.cz/docview/1491589827/abstract?source=fedsrch&accountid=26997>

VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. Euroskop.cz – Daně. *Euroskop.cz* [online]. © 2005-14 [cit. 2013-11-11]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8439/sekce/dane/>

Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za období končící 31. března 2012 [online]. 2012 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a232182&dokumentId=B+227%2fSL118%40KSPL&klic=a35ekk>

Výroční zpráva společnosti Plzeňský Prazdroj, a. s. za rok končící 31. března 2013 [online]. 2013 [cit. 2014-03-01]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a232182&dokumentId=B+227%2fSL124%40KSPL&klic=ej5x4e>