

MORAVSKÁ VYSOKÁ ŠKOLA OLMOUC

Ústav ekonomie

Denisa Vytřisalová

**Vývoj vnitřního dvojího zdanění ve vybraných členských
státech EU v letech 2008-2012**

Development of the Internal Double Taxation in the Selected
EU Member States in 2008-2012

Bakalářská práce

Vedoucí práce: Ing. Michal Krajňák

Olomouc 2014

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně a použila jen uvedené informační zdroje. Prohlašuji, že odevzdaná tištěná verze bakalářské práce se shoduje s elektronickou verzí vloženou na IS/STAG.

Olomouc.....

vlastnoruční podpis

Děkuji Ing. Krajňákovi za vedení bakalářské práce, také děkuji Ing. Valentové za poskytnutí potřebných materiálů pro dokončení mé práce. Zároveň mé poděkování patří i mé rodině, která mě po celou dobu studia na Moravské vysoké škole podporovala.

Obsah

Úvod.....	6
1 Harmonizace daní v Evropské unii	8
1.1 Harmonizace přímých daní	9
1.1.1 Korporátní a osobní daně v Evropské unii	9
1.2 Harmonizace nepřímých daní	11
1.3 Evropská integrace	11
1.3.1 Politiky EU	12
2 Dvojí zdanění	14
2.1 Definice dvojího zdanění	14
2.2 Vnitřní dvojí zdanění.....	15
2.3 Mezinárodní dvojí zdanění.....	16
2.4 Opatření k zamezení dvojího zdanění	18
2.4.1 Vnitrostátní opatření	18
2.4.2 Dvoustranná opatření	18
2.4.3 Mnohostranná opatření.....	19
3 Metody zamezení vnitřního dvojího zdanění.....	20
3.1 Přehled metod k zamezení vnitřního dvojího zdanění	20
3.1.1 Klasický systém	21
3.1.2 Systém vyhýbající se dvojímu zdanění.....	21
3.1.3 Systém zamezující dvojí zdanění	21
3.2 Směrnice 2011/96/ES o společném zdanění mateřských a dceřiných společností	24
4 Dvojí vnitřní zdanění ve vybraných členských státech EU v letech 2008-2012	26
4.1 Daňové systémy vybraných členských zemí EU	31
Česká republika.....	31
Estonsko	32
Kypr	32
Litva	33
Lotyšsko	35
Maďarsko	36
Malta	37

Polsko.....	38
Slovensko.....	39
Slovinsko.....	40
5 Modelové příklady zdanění zisků a dividend v jednotlivých daňových systémech.....	42
6. 1 Česká republika.....	42
6.2 Estonsko.....	43
6.3 Kypr.....	43
6.4 Maďarsko.....	44
6.5 Malta.....	44
6.6 Litva.....	45
6.7 Lotyšsko.....	46
6.8 Polsko.....	46
6.9 Slovensko.....	47
6.10 Slovinsko.....	48
6 Komparace jednotlivých států z hlediska vnitřního dvojího zdanění.....	50
Závěr.....	56
ANOTACE.....	58
Literatura a prameny.....	60
Seznam zkratk.....	62
Seznam obrázků.....	63
Seznam tabulek.....	64
Seznam grafů.....	65

Úvod

Bakalářská práce se zabývá vývojem vnitřního dvojího zdanění ve vybraných členských státech Evropské unie v letech 2008-2012. Pokud mluvíme o dvojím zdanění jedná se o oblast přímých daní, jelikož jsou zdaňovány nejen zisky firem, ale také příjmy jednotlivých akcionářů. V této oblasti zdanění chtějí být jednotlivé státy nezávislé, a proto ve svých daňových legislativách zavádí vlastní opatření pro zdaňování příjmů, a rovněž i výši jednotlivých sazeb. Nicméně členské státy jsou vázány dodržovat jednotlivé směrnice vydané Evropskou unií.

Jelikož nebyly přímé daně doposud zharmonizovány, dochází mezi státy k daňové konkurenci. Jednotlivé země se snaží nalákat budoucí investory, aby tak posílily domácí ekonomiku. Z důvodu nezávislosti jednotlivých států dochází také k rozdílným přístupům k zamezení vnitřního dvojího zdanění. Evropská unie by však chtěla co nejdříve docílit harmonizace v této oblasti, což by mohlo problematiku dvojího zdanění velmi zjednodušit. Česká republika vstoupila do Evropské unie v roce 2004 společně s ní i dalších devět států, jež jsou v práci analyzovány.

Existují dva typy dvojího zdanění. Jedním z těchto typů je vnitřní dvojí zdanění, kterým se práce podrobně zabývá. Další typem dvojího zdanění je mezinárodní upravující vztahy mezi jednotlivými státy.

Cílem práce je analyzovat a následně komparovat daňové systémy vybraných členských států Evropské unie v letech 2008-2012 z a to z hlediska vnitřního dvojího zdanění dividend v rukou korporátních akcionářů.

Práce je členěna do šesti kapitol, které zahrnují teoretickou a praktickou část. Teoretická část bakalářské práce se zabývá harmonizací daní v Evropské unii, a to především v oblasti daní přímých. Následně je definován pojem dvojí zdanění v obecné rovině, kapitola je také rozšířena o podrobné vysvětlení jeho dvou typů. Dále se zaměřuje na metody zamezující vnitřní dvojí zdanění. Praktická část se zabývá analýzou vybraných členských států Evropské unie v letech 2008-2012 v oblasti vnitřního dvojího zdanění dividend na úrovni korporátních akcionářů. Jsou zde popsány daňové systémy států jako je Česká republika, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko, které jsou následně komparovány jak z hlediska vnitřního dvojího zdanění, tak i způsobů zdanění zisků na obou úrovních.

Bakalářská práce je psaná pomocí dedukce, kdy se nejprve zabývá vymezením pojmů v obecné rovině, a následně přistupuje ke konkrétním závěrům. V praktické části

je využita analýza a komparace. Práce se opírá o elektronické a bibliografické zdroje uvedené v jejím závěru. Při analýze daňových systémů byl využit kromě jiných publikací soubor knih European Tax Handbook vycházející od roku 2009-2012. V těchto publikacích jsou zachyceny vývoje daňových systémů členských států, a také měnící se daňové sazby.

1 Harmonizace daní v Evropské unii

První kapitola se zabývá nastíněním pojmu daňová politika a dalších nezbytných termínů pro pochopení daňové harmonizace. Dále rozvádí problematiku přímých daní, jež je z velké části podstatná pro tuto práci. V závěru kapitoly se text věnuje problematice Evropské unie a její integraci. Jsou nastíněny také jednotlivé politiky EU, které jsou důležité pro spolupráci mezi EU a jejími členskými státy.

„**Daňovou politikou** se rozumí praktické využívání daňových nástrojů k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti. Daňovou politikou lze ovlivňovat investice a jejich formy, strukturu a formy výroby, poptávku a její strukturu, obdobně spotřebu a její strukturu, příliv či odliv kapitálu, intenzitu pracovní aktivity, výstavbu, majetkovou strukturu, ceny atd.“¹

Harmonizaci daní předchází **daňová koordinace**, kdy se jedná o vznik „bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů.“² Na jejím základě jsou vydávána určitá doporučení s cílem omezit škodlivou daňovou konkurenci, zabránit praní špinavých peněz a jsou její pomocí uzavírány dohody mezi státy. Je také nutné, aby jednotlivé státy byly dostatečně informovány o příjmech svého rezidenta v jiných zemích. Daňová koordinace není využívána jen v členských státech Evropské unie, ale také v zemích OECD. Díky tomu vzniklo několik smluv, jako je například Vzorová smlouva OECD. Koordinace daní je také brána jako jistý předstupeň daňové harmonizace.³

„**Daňová harmonizace** znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.“⁴

Existují tři fáze harmonizace:

- určení daně, kterou je potřeba harmonizovat,
- harmonizace základu dané daně,
- harmonizace sazby dané daně.⁵

¹ SAGIT, *Daňová politika*,

<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_065.HTM>.

² KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 159.

³ Srov. tamtéž, s. 159-160.

⁴ ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 30-31.

⁵ Srov. tamtéž, s. 31.

Harmonizace daní EU má za cíl, aby se daně nestaly problémem pro volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu mezi jednotlivými členskými zeměmi. Součinnost těchto států se nezaměřuje nejen na harmonizaci vlastních daní, ale také na harmonizaci a koordinaci daňové správy.⁶

1.1 Harmonizace přímých daní

Od samotného vzniku Evropských společenství patří daňová politika k jedné z nejcitlivějších složek vládní politiky, která ovlivňuje jak příjmy státních rozpočtů členských zemí, tak i tvorbu cen a kupní sílu obyvatelstva.

Nejdříve se harmonizace v oblasti přímých daní projevovala jako méně náročná než u daní nepřímých, jelikož ve více jak většině členských států EU byly osobní daně odčleněny od daní korporátních. Avšak s odstupem času byly zpozorovány velké odlišnosti uvnitř jednotlivých národních systémů, i přestože se zpočátku tyto systémy jevily velmi podobně. To mělo za následek zaměření pozornosti na takový druh přímého zdanění, u kterého je pro správné fungování jednotného trhu daňová harmonizace nezbytnou podmínkou. Takovým typem přímého zdanění, které podstatně ovlivňuje chod na trhu jsou korporátní daně, jelikož kapitál společností je faktor, který je možné přesouvat do zemí s výhodnějšími podmínkami zdanění. Z důvodu zachování daňové neutrality musel být harmonizační proces odstartován co nejdříve.

Pokusy o harmonizaci přímých daní byly některými členskými zeměmi chápány spíše jako snahy o omezení jejich fiskální svrchovanosti, a proto tato situace má za následek neúspěch harmonizace v oblasti tohoto typu zdanění. Dalším důvodem neúspěchu je také skutečnost, že tento typ opatření musí být prosazen formou směrnice a odsouhlasen všemi členskými státy EU. Většinou nastávají situace, kdy toto opatření není schváleno, jelikož jedna nebo dvě země nedají souhlas k jeho vzniku.⁷

1.1.1 Korporátní a osobní daně v Evropské unii

Korporátní daně (v ČR daně z příjmu právnických osob), lze zařadit stejně jako i daně osobní (v ČR daně z příjmu fyzických osob) do problematiky přímých daní a mají povahu důchodového typu. Tento typ zdanění je každým ekonomickým subjektem vysoce sledovaný a počítaný, a proto jsou zásahy státu do soukromé sféry považovány

⁶ Srov. KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s.160.

⁷ Srov. NERUDOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů daní Evropské unie, s. 76.

za velmi citlivé. V oblasti přímého zdanění si členské státy stále zachovávají svoji suverenitu a nechtějí se jí vzdát pro blaho nadnárodního subjektu jako je EU. O daňové legislativě se hlasuje jednomyslně, a každý členský stát má při vyjádření svého postoje právo veta. Proto v současnosti evropská harmonizace při řešení dané problematiky příliš daleko nepokročila.

1. Korporátní daně v EU

Vývoj sazeb korporátních daní v rámci EU se v předešlých letech dočkal několika málo změn. V současnosti vývoj výše sazeb tohoto typu zdanění má klesající tendenci, a tím dochází k ulehčení v podnikatelské sféře. Nedostatky ve státním rozpočtu jednotlivých členských zemí, jsou kompenzovány pomocí zvyšování sazeb u nepřímých daní. Pokud by došlo ke zvýšení přímých daní jako u daní nepřímých, mělo by to negativní dopad na domácí ekonomiky jednotlivých států.

Tento typ přímého zdanění je často sledován z důvodů možnosti investování společností v jednotlivých zemích, a určení zda je investice výhodná, či nikoliv. Nejedná se pouze o pohled na tzv. „daňové ráje“, ale také o konkurenceschopnost a nastavení podmínek a podpory podnikání v jednotlivých členských státech. I přestože korporátní daně mají tendenci se dlouhodobě a zřetelně snižovat, není tomu tak u všech členských států, a tudíž mohou být zpozorovány velké rozdíly u aktuálních sazeb.⁸

2. Osobní daně v EU

Systémy a vývoj sazeb u osobních daní jsou zcela v kompetenci jednotlivých členských států EU. Každá členská země si stanoví své potřeby a nastavení daní, a proto spektrum sestavení osobních daní je velmi rozmanité. Existují systémy, kdy členské země mají zavedenou lineární sazbu daně nebo těchto druhů sazeb v rámci klouzavě progresivních sazeb mají několik, až po odlišné zdanění dle sociálního postavení. Některé členské země připočítávají k sazbám osobních daní různé typy příplatků.

V současnosti lze zpozorovat, že nejvyšší sazby tohoto typu zdanění v některých členských státech měli za posledních několik let klesající tendenci.

⁸ Srov. BUSINESSINFO, Korporátní daně v Evropské unii, <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/korporatni-dane-v-evropske-unii-29589.html>>.

Jelikož neexistuje zjednodušený přehled, je možné srovnávat jednotlivé národní systémy členských států, nejen co do složitosti a přehlednosti, a také je možné srovnávat výši jejich sazeb.⁹

1.2 Harmonizace nepřímých daní

Již od počátku mělo Evropské společenství za cíl vytvořit jednotný vnitřní trh, kdy existovaly rozdílné systémy nepřímého zdanění a odlišné sazby daní.

Nejprve byly na území Evropy použity dva systémy nepřímého zdanění, proto měla EU za úkol rozhodnout, který systém pro harmonizaci nepřímého zdanění zvolit. Proto bylo v souvislosti s harmonizací nepřímých daní vydáno několik směrnic, které měly za cíl integrovat tento typ zdanění. Narozdíl od přímých daní se podařilo daně nepřímé úspěšně podrobit harmonizaci.¹⁰

Mezi jednotlivými členskými státy je možné zpozorovat **daňovou konkurenci**, což není v dnešní globální společnosti nijak neobvyklé. Princip daňové konkurence je založen na snižování daňových sazeb v jednotlivých státech, tak aby tyto země přilákali na své území nové investory. Nejvíce jsou však konkurencí ohroženy příjmy právnických a fyzických osob, jako jsou dividendy. Daňová konkurence se vyskytuje i v oblasti vnitřního dvojího zdanění dividend. Je tedy zřejmé, že budoucí investoři raději přesunou svou činnost podnikání do země, kde se vnitřní dvojí zdanění nevyskytuje.¹¹

1.3 Evropská integrace

Evropská harmonizace je založena na čtyřech základních smlouvách, které byly postupem času několikrát novelizovány. Jako první byla dne 18. dubna 1951 podepsána Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO). Další dvě smlouvy jsou Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (EUROATOM) a Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS), kdy obě tyto smlouvy byly podepsány 25. března 1957.

Za čtvrtou základní smlouvu lze považovat smlouvu, na jejímž základě došlo ke změně názvu z Evropského hospodářského společenství na Evropské společenství (ES).

⁹ Srov. BUSINESSINFO, Osobní daně v Evropské unii,

<<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/osobni-dane-v-evropske-unii-33997.html#!&chapter=2>>.

¹⁰ Srov. NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů daní Evropské unie, s. 37.

¹¹ Srov. KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 158-159.

Jedná se o Smlouvu o Evropské unii (SEU), jež byla podepsána dne 7. února 1992 a nabyla účinnosti dne 1. listopadu 1993. Tato smlouva měla za následek vytvoření nového stupně integrace v rámci EU a to politickou unii, která je postavena na těchto třech pilířích:

- Evropské společenství
- Společná zahraniční a bezpečnostní politika
- Soudní a policejní spolupráce členských zemí v trestních věcech

V roce 1997 byla podepsána Amsterodamská smlouva, jež nabyla účinnosti 1. ledna 1999. Jejím vznikem došlo k novelizaci SEU, avšak tato smlouva nepřinesla žádné změny v harmonizačním procesu. V roce 2001 byla podepsána smlouva v Nice, díky níž došlo k rozšíření EU, tato smlouva nabyla účinnosti 1. února 2003. Jako poslední smlouva týkající se Evropské unie byla podepsána 13. prosince 2007. Tato smlouva vstoupila v platnost 1. prosince 2009 a jedná se o smlouvu Lisabonskou.¹²

Evropská unie je seskupení několika států na území evropského kontinentu, které mezi sebou udržují hospodářskou a politickou spolupráci.¹³

Evropská unie zahrnuje 28 členských zemí. Od 1. července 2013 jsou členy Evropské unie tyto státy: Belgie, Bulharsko, Česká republika, Chorvatsko, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Kypr, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Maďarsko, Malta, Německo, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Rumunsko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko, Velká Británie.¹⁴

1.3.1 Politiky EU

Členské státy EU mezi sebou spolupracují na základě politik EU. Rozdělení jednotlivých politik se odvíjí od míry spolupráce mezi orgány EU a členskými zeměmi EU. Každá z jednotlivých politik je charakteristická určitými principy. Při rozdělování pravomocí mezi členskými státy a EU je důležitý princip subsidiarity. Princip subsidiarity spočívá ve vymezení kompetencí, které nespočívají jen v pravomoci EU. Dle tohoto principu mají být rozhodnutí přijímána na nejnižší úrovni státní správy a samosprávy.

¹² Srov. NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 20-21.

¹³ Srov. EUROPA, Základní informace o Evropské unii, <http://europa.eu/about-eu/index_cs.htm>.

¹⁴ Srov. EUROPA, Členské státy Evropské unie, <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/index_cs.htm>.

Jednotlivé politiky Evropské unie se dělí na:

- společné,
- sdílené,
- doplňující,

Společná politika je založena na principu, kdy členské státy delegují své pravomoci na orgány EU. Členské země přijímají rozhodnutí jen se souhlasem EU. V současnosti společnou politiku zahrnují obchodní, zemědělská a dopravní politika. V souvislosti se zeměmi eurozóny je pro tyto státy zavedená i společná měnová politika.

Sdílená politika spočívá v částečné nezávislosti členských států. Jednotlivé členské země EU mohou vydávat vlastní legislativu, ale jen za předpokladu, že již v dané oblasti neexistuje společná evropská právní úprava. Do působnosti sdílené politiky patří například daňová politika.

U **doplňující politiky** jsou pravidla zcela v kompetenci jednotlivých členských států. Evropská unie pouze podporuje politiku členských zemí. Jako doplňující politiku je možné zmínit vzdělání nebo kulturu.¹⁵

¹⁵ Srov. BUSINESSINFO, Politiky EU,

<<http://www.businessinfo.cz/cs/legislativa-pravo/politiky-eu.html>>.

2 Dvojitá zdanění

V této kapitole je definován pojem dvojitá zdanění. Následně jsou podrobně objasněny dva druhy tohoto typu zdanění, a to jak vnitřní dvojitá zdanění, tak i mezinárodní. Ačkoliv mezinárodní dvojitá zdanění není pro tuto práci podstatné, je důležité si vyjasnit, za jakých podmínek k němu dochází. V textu jsou také nastíněny opatření, které vedou k zamezení tohoto typu zdanění.

2.1 Definice dvojitá zdanění

„**Dvojitá zdanění** se definuje jako situace, kdy je stejný předmět daně podrobován dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou daní nebo daní podobné povahy.“¹⁶

Aby byla lépe pochopena daná problematika, uvádí text pro srovnání ještě další definici. „O dvojitá zdanění se hovoří tehdy, jestliže tentýž předmět daně, tzn. příjem nebo majetek, je více než jednou podroben zdanění stejnou nebo obdobnou daní.“¹⁷

Naopak o dvojitá zdanění se nejedná v případě, kdy je jedna transakce podrobena dvěma různým daním z důvodu vzniku dvou rozdílných předmětů daně. Jako příklad lze uvést převod nemovitosti, který je zatížen daní z převodu nemovitosti a zároveň také daní z příjmu na straně prodávajícího.

Vznik dvojitá zdanění se objevuje v oblasti přímých daní, a je považován za ekonomicky neúčinný. Proto se členské státy EU snaží tento typ zdanění určitými opatřeními omezovat.

Naproti přímým daním stojí daně nepřímé. Zde lze shledat podobnost dvojitá zdanění, kdy spotřeba výrobků je zatížena nejen spotřební daní, ale navíc daní z přidané hodnoty. Avšak v tomto případě se o tento typ zdanění nejedná.¹⁸

¹⁶ SOJKA, V., *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 32.

¹⁷ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojitá zdanění*, s. 12.

¹⁸ Srov. SOJKA, V., *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 32.

Existují dva druhy dvojího zdanění, jimiž je vnitřní a mezinárodní. V následujícím obr. 1. je zobrazeno členění tohoto typu zdanění.



Obr. 1 - Dělení dvojího zdanění¹⁹

2.2 Vnitřní dvojí zdanění

Vnitřní dvojí zdanění je charakterizováno tím, že zisk akciové společnosti je zdaněn dvakrát. Nejprve je zisk podroben zdanění na úrovni společnosti, kdy předmětem daně je daň korporátní, a následně poté jsou již ze zdaněného zisku vyplaceny dividendy. Po vyplacení podílů akcionářům podléhají jejich zisky znovu daňové povinnosti, kdy předmětem daně je daň osobní. Tato situace se označuje jako klasická podoba dvojího vnitřního zdanění.²⁰

Pokud je příjemcem již zdaněného podílu na zisku fyzická osoba, je tento podíl zdaněn osobní daní. Naproti tomu, kdy je příjemcem právnická osoba je tento podíl podroben dani korporátní.²¹

Vnitřní dvojí zdanění, nebo-li také někdy nazývané ekonomické dvojí zdanění vzniklo důsledkem přijetí koncepce společnosti, jako samostatného daňového subjektu. Jelikož vlastnický podíl akcionářů na společnosti není součástí řídicí funkce, nevylučuje se zdanění zisku korporace a dividend nezávisle na sobě. Prvotně se totiž platba důchodové daně korporací brala jako zvýšená platební schopnost firem s velkým kapitálem. Tato problematika však není v souladu s daňovou neutralitou, a považuje se tedy

¹⁹ Vlastní zpracování dle RYLOVÁ, Z., Mezinárodní dvojí zdanění.

²⁰ Srov. KOLÁŘ, P., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol. Zdanění a neutralita, s. 145.

²¹ Srov. RYLOVÁ, Z., Mezinárodní dvojí zdanění, s. 12.

za ekonomicky neefektivní. Důvodem této neefektivnosti je zkreslování budoucího financování a investování v rámci korporace.

Problematika dvojího zdanění je často probíraným tématem, avšak dodnes panují rozdílné názory na toto téma. Země se nemohou dohodnout na společném řešení, zda tento typ zdanění zachovat, zmírnit nebo zcela odstranit. Mnoho států se snaží dosáhnout částečné proporcionality daňového efektu využitím daňových úlev.²²

Kromě ekonomického dvojího zdanění existuje také dvojí zdanění právní. Tento typ zdanění zatěžuje jednoho poplatníka vícenásobnou povinností platit daň. Právní dvojí zdanění se týká zejména veřejných rozpočtů, a jedná se spíše o problém politický.²³

„Vnitřní dvojí zdanění vzniká zásadně uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů.“²⁴

2.3 Mezinárodní dvojí zdanění

S mezinárodním dvojitým zdaněním souvisí pojem daňový rezident, proto je potřeba v úvodu této kapitoly si tento pojem vymežit.

Daňový rezident je tedy takový subjekt, který má neomezenou daňovou povinnost v zemi, kde má poplatník trvalé bydliště. To znamená, že celosvětové příjmy daného subjektu jsou zdaněny v rezidentském státě, bez ohledu na to, zda tyto příjmy pochází ze státu se zdrojem zisku nebo z rezidentské země.²⁵

„**Mezinárodní dvojí zdanění** vzniká tehdy, jestliže fyzická nebo právnická osoba, která je rezidentem jednoho státu, pobírá zdanitelné příjmy ze zdrojů v jiném státě.“²⁶

O mezinárodním dvojitým zdanění se tedy hovoří, zda-li příjmy jednoho subjektu pochází ze dvou států, a nebo pobírá-li tento subjekt příjem ze země, kde není daňovým rezidentem. K tomuto typu zdanění dochází v situaci, kdy daný stát neučinil opatření ve své legislativě k zamezení nebo odstranění dvojího zdanění, a ani neuzavřel smlouvu o zamezení dvojího zdanění.²⁷

²² Srov. KOLÁŘ, P., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol. Zdanění a neutralita, s. 145-146.

²³ Srov. SOJKA, V., Mezinárodní zdanění příjmů, s. 32-33.

²⁴ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 12.

²⁵ Srov. SAGIT, rezident,

< http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_402.htm>.

²⁶ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 12.

²⁷ Srov. SOJKA, V., Mezinárodní zdanění příjmů, s. 33.

Pokud podnikatelská činnost nebo investice fyzické či právnické osoby je provozována na území jiného státu, než je daný subjekt daňovým rezidentem, jsou tyto osoby povinny platit dvojí daň. Vyústěním této situace dochází k neochotě subjektů investovat svůj kapitál do jiné země, tyto subjekty se mohou také uchýlit k nelegální činnosti, aby tak předešly dvojímu zdanění.

Jako základ pro uzavření mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění slouží dvě vzorové úmluvy.²⁸ „Modelová smlouva OECD v oboru daní z příjmů a majetku, která upravuje vztahy zejména mezi vyspělými zeměmi OECD, a druhou je Modelová smlouva OSN, která upravuje vztahy mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi.“²⁹

Důvodem vzniku mezinárodního dvojího zdanění jsou dvě základní situace:

1. V několika zemích je stanovena pomocí vnitrostátních předpisů neomezená daňová povinnost jednoho poplatníka, který má zdroj svých příjmů v jiných zemích. Proto se také současně ve více státech pohlíží na tuto osobu jako na daňového rezidenta.
2. Stát, kde poplatník není daňovým rezidentem zdaní na svém území zisk daného subjektu podle svých zákonů. Ale země, kde je naopak poplatník daňovým rezidentem k tomuto zdanění nepřihlédne vůbec nebo jen z části.³⁰

Mezinárodní dvojí zdanění se dělí na:

- Právní dvojí zdanění - je typické vybíráním stejné daně ve dvou nebo více daňových systémech, od určitého daňového subjektu a ze stejného předmětu zdanění. Tento typ zdanění je charakteristický tím, že zisk poplatníka je podroben zdanění ve dvou zemích (v zemi se zdrojem příjmu a v rezidentské zemi). Dvojí zdanění vzniká v situaci, kdy rezidentská země daňového poplatníka neuzná možnost, že část příjmu daného subjektu byla podrobena zdanění již v zahraničí, a i přes tuto skutečnost bude po něm daň vymáhat.
- Ekonomické dvojí zdanění - vzniká pokud na základě stejného předmětu zdanění, zatěžuje několik států odlišné poplatníky daňovou povinností. Ekonomické dvojí zdanění spočívá v tom, kdy daňové úřady států zdaňují stejný zisk, ale na úrovni odlišných daňových subjektů. V této oblasti zdanění

²⁸ Srov. RYLOVÁ, Z., Mezinárodní dvojí zdanění, s.13.

²⁹ Tamtéž, s.13.

³⁰ Srov. SOJKA, V., Mezinárodní zdanění příjmů, s. 33.

může docházet také k mnoha konfliktům mezi státy, jelikož každá země má odlišný daňový systém. Jako jeden z příkladů problému je odlišný pohled na zdanění dividend.³¹

2.4 Opatření k zamezení dvojího zdanění

V další podkapitole se text zabývá opatřeními, jež zamezují dvojí zdanění. Lze říci, že tyto opatření slouží jak pro mezinárodní dvojí zdanění, tak také pro vnitřní dvojí zdanění. Existuje několik opatření, které se zabývají danou problematikou. Tato opatření se dělí na vnitrostátní, dvoustranná a mnohostranná.

2.4.1 Vnitrostátní opatření

Vnitrostátní opatření má tyto charakteristické znaky:

- Dvojí zdanění je odstraněno pomocí vnitrostátních zákonů jednotlivých států.
- Při tomto typu opatření se poplatníkovi v jeho rezidentské zemi odečte část daně z jeho daňové povinnosti, kterou již zaplatil v zemi se zdrojem zisku.
- Existuje také případ, že je subjekt od daňové povinnosti ve své rezidentské zemi zcela osvobozen, a to za situace, kdy byl jeho příjem dostatečně zdaněn již v zahraničí.
- V několika zemích, jež jsou zdrojem zisku bývá poplatník někdy zcela osvobozen od své daňové povinnosti. Také některé státy, kde je subjekt daňovým rezidentem osvobozují své poplatníky od daně z příjmu. V důsledku této situace tak může docházet k nebezpečí vzniku daňové nespravedlnosti, kdy nebude daň zaplácena ani v jedné zemi.

2.4.2 Dvoustranná opatření

Tento typ opatření se vyznačuje těmito znaky:

- Dvoustranné opatření je nejpodstatnější způsob k zamezení dvojího zdanění, jde o uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma státy.
- Opatření, na kterých se státy předem dohodnou, musí být v souladu se smlouvou tak, aby byl účinně zamezen tento typ zdanění.

³¹ Srov. RYLOVÁ, Z., Mezinárodní dvojí zdanění, s. 13-14.

- Dvoustranná opatření nejsou vždy ideální, jelikož na mezinárodní scéně v oblasti podnikání nefigurují pouze dva státy. Z důvodu nedostatečných informací při tvorbě dvoustranných dohod, nemohou daňové úřady dospět k nestrannému řešení.

2.4.3 Mnohostranná opatření

Mnohostranná opatření lze charakterizovat těmito rysy:

- U mnohostranných opatření jsou činné především mezinárodní orgány jako je OSN a její orgány, dále také OECD a EU.
- Jedná se o smlouvy mezi dvěma a více smluvními stranami.
- Evropská unie vydala několik směrnic zacílených na vyrovnání podmínek mezi zeměmi, odstranění problémů vznikem operací na mezinárodní úrovni.
- V rámci EU byla dosažena jednotná úprava nepřímých daní (daň z přidané hodnoty, spotřební daň), díky tomu se tento typ zdanění dostal na vysokou úroveň.
- V poslední době se pozornost soustřeďuje spíše na oblast korporátního zdanění.
- Pro přímé daně stále platí princip subsidiarity - to znamená, že se tento typ zdanění řídí vnitrostátní legislativou a regulační opatření na komunitární úrovni lze vztáhnout pouze k opatřením, která jsou podstatná pro výkon společného vnitřního trhu.³²

³² Srov. RYLOVÁ, Z., Mezinárodní dvojí zdanění, s. 21-22.

3 Metody zamezení vnitřního dvojího zdanění

Předchozí kapitola definovala dvojí zdanění, jeho dva typy a v závěru kapitoly byla vymezena opatření k zamezení daného typu zdanění v obecné rovině. Následující kapitola se zabývá konkrétními metodami k zamezení dvojího zdanění, jež jsou využívány. Závěrem je ve zkratce popsána nejdůležitější směrnice v oblasti dvojího zdanění dividend.

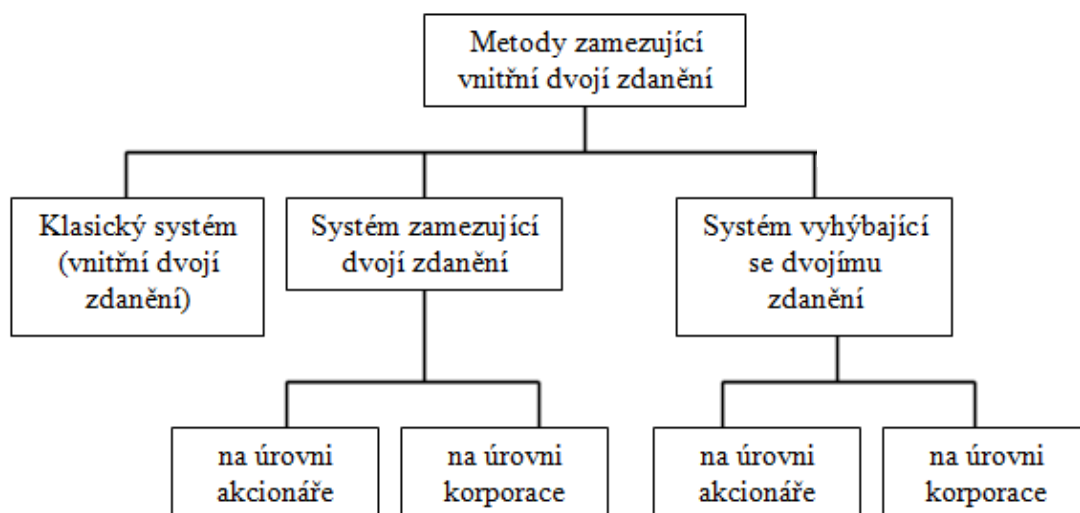
3.1 Přehled metod k zamezení vnitřního dvojího zdanění

Existuje několik systémů, které se snaží zamezit vnitřní dvojí zdanění.

V následujícím souhrnu jsou nastíněny jednotlivé metody směřující k zamezení vnitřního dvojího zdanění:

1. Klasický systém
2. Systém vyhýbající se dvojímu zdanění
3. Systém zamezující dvojí zdanění³³

Jaké metody jsou využívány k zamezení tohoto typu zdanění, jsou zobrazeny i na obr. 2.



Obr. 2 - Metody zamezující vnitřní dvojí zdanění³⁴

³³ Srov. ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii, s. 66-67.

³⁴ Vlastní zpracování dle ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii.

3.1.1 Klasický systém

Klasický systém (classical system) je systém, kdy je zisk zdaňován jak na úrovni korporace, tak na úrovni akcionáře. Někdy je tento systém nazýván dvouvrstvý, jelikož jsou zisky a dividendy zdaněny nezávisle na sobě. Jedná se o metodu, kdy zisky společnosti jsou podrobeny korporátní dani, a následně jsou vyplaceny dividendy, které jsou na úrovni akcionáře zdaněny daní důchodovou. Klasický systém neumožňuje jak společnosti, tak ani akcionáři uplatnit odpočet již zaplacené daně. V současné době se používá jen zřídka, jelikož je velmi nevýhodný. Základní princip dvojího zdanění se tak projevuje ve své nejčistější podobě s nulovou integrací.

Daňová sazba je na jednotlivých úrovních odlišná, protože sazba na úrovni korporace je neměnná, a naopak na úrovni akcionáře se mění podle určité marginální sazby daně. Opakem jsou však státy, v jejichž legislativě je ukotveno zdaňování dividend srážkou u zdroje, a potom už marginální sazba nemá na daňovou sazbu žádný účinek.³⁵

3.1.2 Systém vyhýbající se dvojímu zdanění

Systém vyhýbající se dvojímu zdanění je takový systém, který je založen na principu zdanění zisku pouze jednou. U tohoto systému se zdanění uskutečňuje buď na úrovni společnosti formou korporátní daně, a nebo na úrovni akcionáře, kdy jsou dividendy zdaněny daní důchodovou.

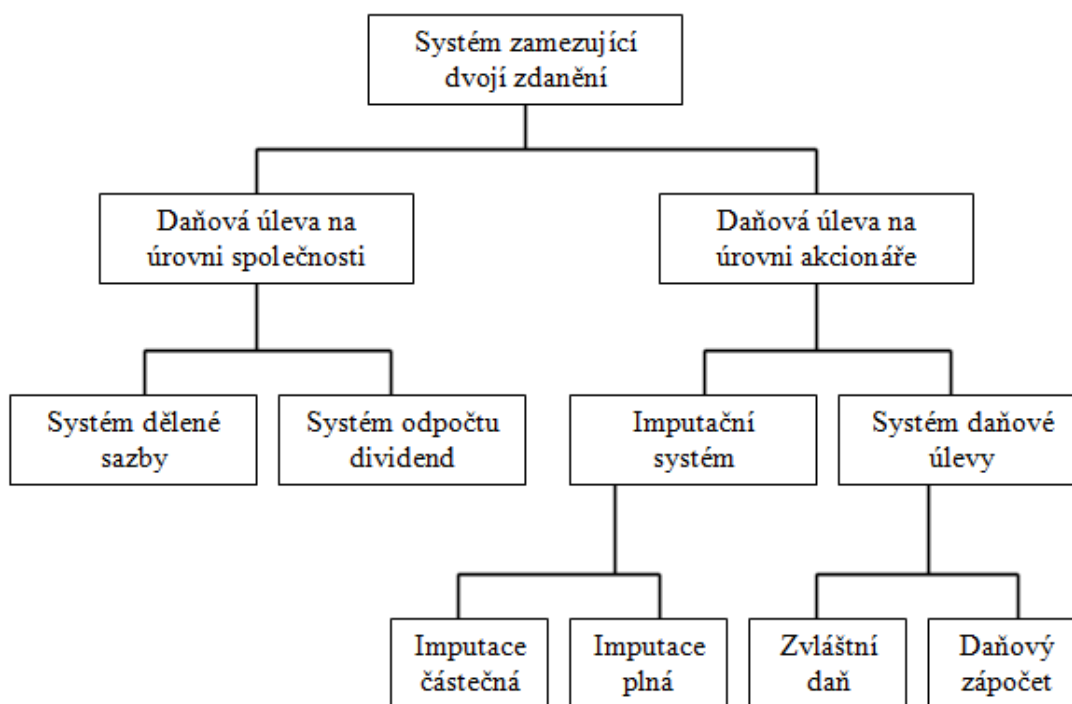
3.1.3 Systém zamezující dvojí zdanění

Poslední systém je **systém zamezující dvojí zdanění**, kdy dochází částečně k omezení dvojího zdanění. U tohoto systému jsou využívány daňové úlevy na dvou úrovních.³⁶

³⁵ Srov. KOLÁŘ, P., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol. Zdanění a neutralita, s. 146-148.

³⁶ Srov. ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii, s. 67.

V následujícím schématu si lze povšimnout, jak jsou rozdělené daňové úlevy zamezující dvojí zdanění.



Obr. 3 - Systém zamezující dvojí zdanění ³⁷

„**Daňové úlevy** (nebo také odpočty, odečitatelné položky) jsou souhrnná opatření, která po splnění určitých podmínek umožňují snížit základ daně pomocí odečitatelné položky.“³⁸

Daňovou úlevu lze částečně propojit s daní společností a daní důchodovou, a to buď na úrovni akcionáře (systém dělené sazby a systém odpočtu dividend) nebo na úrovni společnosti (imputace částečná, imputace plná, zvláštní daň na obdržené dividendy, metoda daňového zápočtu).

1. Daňové úlevy na úrovni společnosti:

- a) **Systém dělené sazby** (split - rate system) - vyznačuje se použitím dvojí sazby při zdanění zisku společnosti, a to sazba pro rozdělený zisk a sazba pro zisk zadržovaný. V dnešní době se systém dělené sazby již skoro nevyužívá, pouze v kombinaci s imputačním systémem. Pomocí tohoto

³⁷ Vlastní zpracování dle KOLÁŘ, P., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol. Zdanění a neutralita.

³⁸ ABSOLUTIN, *Pojem „daňové úlevy“*, <<http://absolutin.cz/slovník-pojmu/17-danove-ulevy/>>.

systemu se kompenzují rozdíly mezi vyšším zdaněním dividend a naopak nižším zdaněním kapitálových zisků.

- b) **System odpočtu dividend** (partial dividend deduction system) - umožňuje společnosti částečný odpočet dividend od zisku podrobeného zdanění. Způsob výpočtu odečitatelné částky dividend od základu korporátní daně je v kompetenci jednotlivých států. V praxi však nastává problém

se stanovením základny pro odvození odpočtu dividend.

2. Daňové úlevy na úrovni akcionáře (v zemích OECD více využívány):

- a) **Imputační (zápočtový) systém** - při výpočtu daňové povinnosti akcionáře zohledňuje zdanění na úrovni společnosti. V praxi se jeví imputační systém jako nejvýznamnější forma daňového zápočtu vyplacených dividend.³⁹

Tento systém má dvě podoby:

- imputace částečná (partial imputation system) - „zavádí tzv. imputační koeficient a tímto koeficientem si akcionář zvýší svůj hrubý dividendový příjem, zdaní jej a od výsledné daně odečte tento podíl hrubého dividendového příjmu a rozdíl představuje jeho konečnou daňovou povinnost.“⁴⁰
- imputace plná (full imputation system) - narozdíl od imputace částečné, zde není zaveden imputační koeficient. U tohoto systému imputace je možné odečíst od daně na úrovni akcionáře celou daň ze zisku, kterou společnost již zaplatila. V případě, že společnost vyplatí na dividendách veškerý dosažený zisk, odpadá jí daňová povinnost, a tento zisk bude zdaněn pouze jednou, a to na úrovni akcionáře.

- b) **System daňové úlevy** (rozvrhová metoda) - tento systém se také využívá ve dvou formách:

- zvláštní daň na obdržené dividendy - je založena na principu, že veškeré zisky společnosti, včetně zisků jednotlivých akcionářů, jsou zdaněny běžnou daní ze zisku. Následně jsou vyplacené

³⁹ Srov. KOLÁŘ, P., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol. Zdanění a neutralita, s. 149-152.

⁴⁰ KOLÁŘ, P., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol. Zdanění a neutralita, s. 152.

dividendy zdaněny pomocí nižší lineární daňové sazby, a tím je akcionář částečně osvobozen od daně důchodové.

- metoda daňového zápočtu - spočívá v tom, že jisté procento dividend nepodléhá zdanění, přičemž výše procentního podílu je v kompetenci jednotlivých států.

Klasický systém tedy žádným způsobem nezabraňuje dvojímu zdanění. Zisky jsou zdaněny dvakrát, a to jak na úrovni společnosti, tak i v rukou individuálních nebo korporátních akcionářů. Tento typ systému není v současné době využíván ve své čisté podobě, ale je modifikovaný. Naproti klasickému systému existuje systému zamezující dvojí zdanění, příjmy jsou podrobeny zdanění pouze na jedné úrovni. Při používání daného systému je zcela eliminován tento typ zdanění. Příjmy jsou podrobeny zdanění buď na úrovni vyplácející společnosti nebo akcionáře přijímající dividendy. K částečnému omezení dvojího zdanění dochází při použití systému zamezujícího dvojí zdanění pomocí daňových úlev. Tyto úlevy jsou využívány na úrovni společnosti nebo akcionáře.⁴¹

3.2 Směrnice 2011/96/ES o společném zdanění mateřských a dceřiných společností

Jak již bylo zmíněno v kapitole 1.1 harmonizace v oblasti přímých daní nebyla v rámci EU dosud provedena. K této problematice bylo vydáno pouze několik málo směrnic, kdy jedna z nich se vztahuje k oblasti dvojího zdanění dividend. Jedná se o směrnici č. 2011/96/ES, o společném zdanění mateřských a dceřiných společností (The Parent-Subsidiary Directive), kterou vydala Rada evropské unie. Jelikož jsou v některých státech stanoveny výjimky pro rozdělení dividend mezi mateřskými a dceřinými společnostmi je tato směrnice důležitá.

Cílem směrnice je osvobození dividend a jiných forem rozdělování zisku od srážkových daní, a tím zamezení dvojího zdanění na úrovni mateřské společnosti, kdy jí je vyplácen zisk od její dceřiné společnosti sídlící v jiném státě. Tato směrnice je závazná pro všechny členské státy, a ty jsou povinny ji dodržovat.

Směrnice je postavena na neutrálních daňových pravidlech, aniž by narušovala chod hospodářské soutěže. Díky ní byly vytvořeny na trhu obdobné podmínky jako na vnitřním trhu EU, a tím dochází k jeho řádnému fungování. Korporace se tak mohou přizpůsobit

⁴¹ Srov. KOLÁŘ, P., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol. Zdanění a neutralita, s. 153-154.

požadavkům společného trhu, a také zlepšit svoji konkurenceschopnost na mezinárodním poli.

Směrnice je rozdělena do jedenácti článků a obsahuje tři přílohy. Ve směrnici je mimo jiné uvedeno, za jakých podmínek se má využívat. Dále je zde uvedeno jaký mají mít mateřské korporace v držení minimální podíl na kapitálu dceřiné korporace, a dobu jeho držby. Nejdůležitější částí směrnice je asi ustanovení, za jakých podmínek je od srážkové daně upuštěno, a tím pádem jsou dividendy zcela osvobozeny od zdanění.⁴²

⁴² Srov. EUR - LEX. EUROPA, Směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností, <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:345:0008:0016:CS:PDF>>.

4 Dvojití vnitřní zdanění ve vybraných členských státech EU v letech 2008-2012

Harmonizace v oblasti přímých daní nebyla doposud provedena, a proto jsou daňové systémy v jednotlivých státech odlišné. Avšak mohou být zpozorovány určité podobné znaky mezi jednotlivými daňovými systémy. Mezi tyto podobnosti patří například systém zamezující vnitřní dvojití zdanění využívaný na území daného státu, výše jednotlivých sazeb nebo také způsob zdanění zisku.

Česká republika vstoupila do EU v roce 2004, a spolu s ní i dalších devět zemí. Na základě této skutečnosti byly do této práce vybrány všechny tyto státy, jelikož byly daňové systémy jednotlivých členských států zharmonizovány s EU ve stejnou dobu. Kromě České republiky se tedy jedná o následující země: Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko.

Z následujících dvou tabulek vyplývá, že jednotlivé státy jsou v oblasti přímého zdanění autonomní, a výši sazeb si stanovují dle svého uvážení. Různorodost v jednotlivých systémech těchto členských zemí začíná již v daňové soustavě, pokračuje ve zdaňovacím základu a sazbě jednotlivých přímých daní. Následkem této odlišnosti v postupu zdaňování v oblasti přímých daní jsou v těchto státech rozdílné i přístupy k zamezení vnitřního dvojitího zdanění.

Tab. 1 udává přehled o sazbách korporátní daně v jednotlivých členských státech od roku 2008 - 2012, jež jsou vybírány před rozdělením zisku. Následující tab. 2 zobrazuje výši srážkové daně v jednotlivých letech, která je ukládána po vyplacení dividend v ruce rezidentských korporátních akcionářů. Jednotlivé sazby v tabulkách jsou uvedeny v procentech.

Následující tabulka zobrazuje vývoj sazby korporátní daně (v %).

Členský stát	2008	2009	2010	2011	2012
Česká republika	21	20	19	19	19
Estonsko ⁴³	21	21	21	21	21
Kypr	10	10	10	10	10
Litva	15	20	15	15	15
Lotyšsko	15	15	15	15	15
Maďarsko	16	16	19	19	19
Malta	35	35	35	35	35
Polsko	19	19	19	19	19
Slovensko	19	19	19	19	19
Slovinsko	21	21	20	20	20

Tab. 1 - Přehled vývoje sazeb korporátní daně stanovené na úrovni společností. ⁴⁴

Výše sazby korporátní daně se na úrovni rezidentské společnosti vyplácející dividendy pohybuje od 10 - 35 % ze základu daně. Nejnižší 10% sazbu korporátní daně platí společnosti na Kypru. Střední výše sazeb se pohybuje v rozmezí 15 - 21%, a vyskytuje se v daňových systémech České republiky, Estonska, Litvy, Lotyšska, Maďarska, Polska, Slovenska a Slovinska. Nejvyšší korporátní daň (35 % ze základu daně) mezi těmito vybranými členskými zeměmi je ukládána rezidentským společnostem na Maltě. Představuje tak nejvyšší sazbu na celém území EU. Markantní rozdíly ve výši sazeb se tedy vyskytují na Kypru a Maltě.

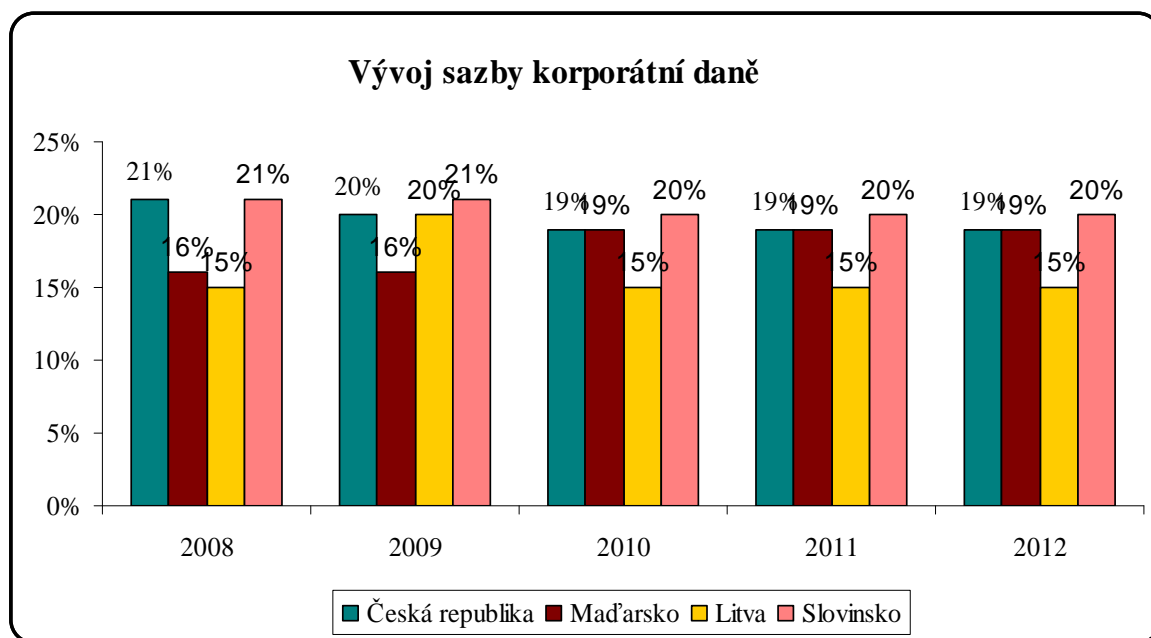
Pro aktuálnost práce jsou zde uvedeny i sazby korporátní daně v letech 2013 a 2014. Ve Slovinsku sazba klesla na 17 %, naopak ve Slovensku se tato sazba zvýšila. V roce 2013 činila 23 % a se začátkem roku 2014 klesla o 1 %. Dalším státem se změnou

⁴³ Distribuční daň na rozdělené zisky

⁴⁴ Vlastní zpracování dle KESTI, J. (Ed.), European Tax Handbook 2009, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2010, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2011, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2012.

korporátní sazby byl Kypr, kde došlo ke zvýšení na 12,5 %. V ostatních zemích se výše jednotlivých sazeb neměnila a zůstala na stejné jako v roce 2012.⁴⁵

Jelikož se sazby korporátní daně v jednotlivých letech v některých státech měnily, je jejich vývoj zobrazen v grafu 1.



Graf 1 - Vývoj sazby korporátní daně v některých zemích.⁴⁶

V grafu jsou uvedeny pouze vývoje sazeb korporátních daní, které se měnily v letech 2008-2012. Tento vývoj probíhal v daňových systémech České republiky, Litvy, Maďarska a Slovinska. Další korporátní sazby ostatních zemí nejsou v grafu vyobrazeny jelikož po celou dobu zůstaly ve stejné výši.

⁴⁵ Srov. KPMG, Corporate tax rates table

<<http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>>.

⁴⁶ Vlastní zpracování dle KESTI, J. (Ed.), European Tax Handbook 2009, BOEIEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2010, BOEIEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2011, BOEIEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2012.

Tato tabulka udává přehled o vývoji srážkové daně na úrovni rezidentních korporátních akcionářů (v %).

Členský stát	2008	2009	2010	2011	2012
Česká republika	15	15	15	15	15
Estonsko	srážková daň se neuplatňuje				
Kypr	srážková daň se neuplatňuje				
Litva	20	20	15	15	15
Lotyšsko	srážková daň se neuplatňuje				
Maďarsko	srážková daň se neuplatňuje				
Malta	srážková daň se neuplatňuje				
Polsko	19	19	19	19	19
Slovensko	srážková daň se neuplatňuje				
Slovinsko	15	15	15	15	15

Tab. 2 - Přehled vývoje sazeb srážkové daně stanovené na úrovni korporátních akcionářů.⁴⁷

Jak je z výše uvedené tabulky zřejmé, některé vybrané členské země neuplatňují srážkovou daň z dividend na úrovni rezidentských korporátních akcionářů. Mezi tyto země patří Estonsko, Kypr, Lotyšsko, Maďarsko, Malta a Slovensko. Tím také dochází k situaci, kdy je vnitřní dvojí zdanění z pohledu firemních akcionářů zcela eliminováno. Srážkové dani jsou podrobeny pouze daňové systémy České republiky, Litvy, Polska a Slovinska.

⁴⁷ Vlastní zpracování dle KESTI, J. (Ed.), European Tax Handbook 2009, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2010, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2011, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2012.

Jednotlivé členské státy uplatňují rozdílné přístupy k zamezení vnitřního dvojího zdanění, a vyhýbají se tomuto typu zdanění pouze do jisté míry. V následujících tabulkách byly jednotlivé státy rozřazeny podle způsobů, jakým jednotlivé země eliminují vnitřní dvojí zdanění.

Klasické systémy (modifikované)		
Částečné osvobození korporátních akcionářů za splnění předem stanovených podmínek	Významné osvobození korporátních akcionářů	Integrace daně možností zápočtu
Česká republika	Kypr	Litva
Polsko	Lotyšsko	
	Maďarsko	
	Slovinsko	

Tab. 3 - Rozdělení systémů států EU dle míry zamezení vnitřního dvojího zdanění. ⁴⁸

Systém zamezující dvojí zdanění	Systémy vyhýbající se dvojímu zdanění
Malta	Estonsko
	Slovensko

Tab. 4 - Rozdělení systémů států EU dle míry zamezení vnitřního dvojího zdanění. ⁴⁹

⁴⁸ Vlastní zpracování dle BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2012.

⁴⁹ Vlastní zpracování tamtéž.

4.1 Daňové systémy vybraných členských zemí EU

V této kapitole jsou popsány daňové systémy jednotlivých zemí EU, které byly pro tuto práci vybrány, aby mohly být analyzovány. Tento popis je v práci uveden, aby byly lépe pochopeny principy zdaňování korporátních zisků v jednotlivých daňových systémech.

Česká republika

Česká republika se stala členským státem Evropské unie v roce 2004. Důležité prvky českého daňového systému byly zharmonizovány s evropským daňovým právem, včetně přímých daní. Firemní daňoví poplatníci jsou předmětem korporátní daně z příjmu. Jako měna je v této zemi používána česká koruna (CZK).

Korporátní daň je uvalena na právnické osoby, v tomto státě to jsou zejména akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a družstva. Za rezidentskou společnost je považována korporace se sídlem nebo místem vedení na území České republiky. Rezidentským společností jsou zdaněny jejich celosvětové příjmy. Pochází-li zisk z jakéhokoli typu činnosti společnosti nebo prodeje majetku, podléhá korporátní dani. Zdanitelný příjem představuje rozdíl mezi náklady a výdaji, které jsou vynaložené při získávání příjmů. Společnosti jsou povinny používat podvojný účetnictví. Zemi existují i jednotlivé odpočty, které mohou snížit základ daně. Tyto položky představují výnosy související s tvorbou a udržením zisku.

V této zemi je uplatňován klasický daňový systém, jež je modifikovaný daňovými úlevami. Princip daného systému spočívá v tom, že zisky jsou nejprve zdaněny na úrovni společnosti, a to daní korporátní. Kapitálové zisky jsou zahrnuty do zdanitelného příjmu za běžnou podnikatelskou činnost společnosti. Tyto zisky mohou být osvobozeny od korporátní daně, pokud dividendy rezidentské společnosti byly vyplaceny z prodaného podílu v době, kdy byly tyto příjmy uskutečněny. Toto pravidlo neplatí, pokud je společnost v likvidaci.

Posléze jsou rozdělené podíly zdaněny na úrovni akcionáře pomocí konečné srážkové daně. Při splnění předem stanovených podmínek je možné osvobození od zdanění na straně korporátních akcionářů. Společnost je osvobozena od zdanění za předpokladu, že má v držení alespoň 10 % kapitálu vyplácející korporace. Další podmínkou je doba držení tohoto kapitálu, která musí být nepřetržitá nejméně po dobu 12 měsíců. Požadavek doby držení podílu na kapitálu může být splněn i dodatečně.

Za zdaňovací období je považován jeden kalendářní rok. Nicméně daňový poplatníci si mohou zvolit po oznámení příslušným daňovým úřadům odlišné zdaňovací období, než je pro tento stát typické.⁵⁰

Estonsko

Daňový systém v Estonsku je charakteristický svou odlišností od ostatních daňových systémů členských zemí EU. V roce 2011 byla předchozí měna nahrazena eurem (EUR).

Korporátní poplatníci jsou předmětem neomezené daňové povinnosti. Společnost je rezidentem, je-li založena na základě tuzemské legislativy. Rezidentským společností jsou zdaněny jejich celosvětové příjmy. Rozdělený příjem je podroben zdanění, narozdíl od příjmu ponechaného ve společnosti. Základ daně se skládá z transakcí zahrnující zaměstnanecké výhody, dary, příspěvky, reprezentační výdaje, dividendy, upravené zisky a neobchodní výdaje.

Firemní poplatníci nepodléhají korporátní dani z příjmů, ale dani distribuční z rozděleného zisku. Tento zisk zahrnuje také transakce, které jsou považovány za skrytý rozdělený zisk. Distribuční daň není vybírána z nerozděleného zisku. Kapitálové zisky zůstávají osvobozeny od daně až do jejich rozdělení. Mateřská rezidentská společnost je osvobozena od daně za předpokladu, že vlastní alespoň 10 % podílu na kapitálu nebo hlasovacích práv dceřiné rozdělující společnosti. Zároveň musí dceřiná společnost být rezidentem Estonska, nebo jiné země EHP nebo Švýcarska, a musí být povinna k dani.

V Estonsku se zdaňovacím obdobím rozumí jeden kalendářní měsíc.⁵¹

Kypr

Firemní příjmy na území Kypru podléhají korporátní dani, avšak některé tyto zisky jsou předmětem zvláštního příspěvku na obranu. I přesto, že byly v zemi zavedeny daňové reformy, má daňový systém tohoto státu stále své kořeny v britském systému. Od roku 2008 bylo zavedeno na Kypru jako měno euro (EUR).

⁵⁰ Srov. KESTI, J. (Ed.), European Tax Handbook 2009, s. 161-165, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2010, s. 181-185, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2011, s. 181-185, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2012, s. 195-199.

⁵¹ Srov. tamtéž, s. 201-203, tamtéž, s. 218-220, tamtéž, s. 221-223, tamtéž s. 222-226.

Daňovými poplatníky korporátní daně jsou společnosti ustanovené na základě zákona o společnostech. Podle tohoto zákona mohou být založeny veřejné i neveřejné akciové společnosti. Jako společnost může být také považován subjekt s právní, ale také i bez právní subjektivity. Rezidentem Kypru je korporace s místem vedení nebo provádění kontroly na území tohoto státu. V této zemi není registrace společnosti rozhodující. Na Kypru ovšem platí výjimka, že společnost může být brána jako rezident, pokud má na území státu stálou provozovnu.

Na Kypru je využíván klasický systém dvojího zdanění firemních zisků. Příjmy společnosti jsou nejprve podrobeny zdanění na úrovni společnosti, a to daní korporátní. Korporátní sazby firmy jsou u jednotlivých typů společností odlišné. Kapitálové zisky nejsou na zdanitelné. Pouze zisky plynoucí z prodeje nemovitého majetku nacházejícího se na Kypru, a podíly společnosti, jež vlastní tento majetek jsou zdaněny 20% sazbou.

Následně po rozdělení podílů příslušným akcionářům společnosti podléhají dividendy srážkové dani. Srážková daň je daní konečnou, avšak je vybírána pouze na úrovni individuálních akcionářů. Naopak z pohledu korporátních akcionářů jsou tuzemské mezikorporátní dividendy zcela osvobozeny od zdanění.

Na Kypru podléhají některé dividendy korporací zdanění, které jsou odvedeny na příspěvek na obranu. Od roku 2012 je tento příspěvek vybírán z rozdělených dividend jednou rezidentskou společností druhé, pokud jsou tyto podíly vyplaceny za 4 roky od konce roku, kdy byly tyto dividendy vydělány. Zisky nepocházející z běžné obchodní činnosti podléhají 15% srážkové dani, která byla před rokem 2012 o 5 % nižší. Naopak zisky plynoucí z běžné činnosti podniku podléhají 10% srážkové dani.

Zdaňovací období je jeden kalendářní rok.⁵²

Litva

Litva je unitární stát s jediným daňovým systémem, kdy daňová legislativa platí jednotně na celém území státu. Tato země nepatří do eurozóny a má svou vlastní měnu,

⁵² Srov. KESTI, J. (Ed.), European Tax Handbook 2009, s. 147-149, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2010, s. 167-169, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2011, s. 167-169, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2012, s. 179-181.

kteřou je litevský litas (LTL). Předmětem korporátní daně z příjmu jsou v tomto státě firemní daňoví poplatníci.

Všechny typy obchodních podniků, které jsou evidovány podle litevské legislativy jsou považovány za právnické osoby podléhající korporátní dani. Mezi hlavní typy litevských společností patří akciové společnosti a uzavřené akciové společnosti. Všechny typy komerčních subjektů registrovaných podle litevského práva jsou považovány za litevské subjekty. V podstatě tyto subjekty odpovídají konceptu rezidentského subjektu. Rezidentským společností jsou zdaňovány jejich celosvětové příjmy. Některé typy příjmů mohou být od zdanění osvobozeny. Základ daně může být snížen o výnosy vzniklé v době podnikání nutné pro získání příjmů.

Pro zdanění korporátních příjmů je v Litvě využíván klasický systém, který je modifikovaný. To tedy znamená, že dividendy před rozdělením mezi jednotlivé akcionáře jsou nejprve zdaněny na úrovni vyplácející společnosti. Výše sazby pro zdanění korporátních příjmů se v jednotlivých letech vyvíjela.

Malé společnosti podléhají snížené sazbě korporátní daně z příjmu za předpokladu, že průměrný počet zaměstnanců nepřesahuje 10 osob a zdanitelný příjem nepřesáhne 1 mil. LTL a to v průběhu zdaňovacího období. Před rokem 2012 postačil zdanitelný příjem 500 000 LTL. V roce 2010 se tato sazba snížila z předešlých 13% na pouhých 5%. V případě, kdy se jedná o osobní společnosti nebo společnosti s výhradním vlastníkem, kde počet zaměstnanců nepřesáhne 10 osob a příjem během zdaňovacího období nepřesáhne 1 mil. LTL je ukládána snížená 0% sazba korporátní daně, případný přebytek je podroben zdanění pomocí obvyklé daně.

Společnost registrovaná ve volné ekonomické zóně neplatí po dobu 6 zdaňovacích období korporátní daň. Další 10 zdaňovacích období je sazba daně snížena o 50%. Avšak pro snížení sazby musí společnost splňovat určité podmínky.

Dividendy jsou následně rozděleny mezi jednotlivé akcionáře. Dividendy zahrnují veškerý rozdělovaný zisk. S příjmem rozděleným firemním akcionářům z důvodu snížení základního kapitálu se zachází stejným způsobem jako s dividendami zdaněnými korporátní dani. Dividendy jsou vypláceny v naturáliích, a jsou tedy oceněny v tržní hodnotě majetku převedeného na akcionáře. Přijímající společnost může započíst srážkovou daň naproti její povinnosti ke korporátní dani. Dividendy jsou osvobozeny od srážkové daně, pokud má společnost přijímající podíl nejméně 10% hlasovací právo ve vyplácející společnosti nepřetržitě po dobu 12 měsíců.

Zdaňovací období je takové období, které je stejné jako kalendářní rok. Může být vyhověno společností, že daňové období bude odlišné od kalendářního roku, za předpokladu že splňuje podmínku délky doby 12 měsíců.⁵³

Lotyšsko

Důležité znaky lotyšského daňového systému byly zharmonizovány s daňovým systémem EU. Měnou byl v zemi lotyšský lats (LVL). Avšak s nástupem roku 2014 se stalo Lotyšsko součástí eurozóny a předešlou měnu nahradilo euro (EUR).

Jako zdanitelné rezidentské subjekty lze považovat společnosti a další subjekty vykonávající podnikatelskou činnost. Nejdůležitějšími typy lotyšských společností je akciová společnost a společnost s ručením omezeným. Společnost je považována za rezidenta Lotyšska, pokud je založena a registrována v Lotyšsku, nebo pokud je založena a registrována dle lotyšské legislativy. Místo vedení a kontroly je tudíž bezvýznamné. Výchozím bodem pro stanovení zdanitelných příjmů je výkaz zisků a ztrát připravený v souladu se zákonem. Obecně tedy platí, že všechny příjmy jsou zdanitelné. V zemi lze od základu daně odečíst výnosy vzniklé při produkci zisku.

Zdanitelný příjem společnosti je předmětem korporátní daně a ne jiné daně z příjmu. Dividendy rozdělované rezidentským korporátním akcionářům nejsou předmětem srážkové daně ani daně z příjmu v rukou investorů. Proto v této zemi neexistuje vnitřní dvojí zdanění rezidentských společností a jejich rezidentských akcionářů. Nicméně, pokud má vyplácející společnost nárok na daňové výhody ze speciálních ekonomických zón nebo volných zón, jsou dividendy zdaněny jak korporátním, tak i individuálním příjemcům, prostřednictvím srážkové daně. Kapitálové zisky jsou obecně zdanitelné jako běžný příjem. Nicméně zisky jsou osvobozeny od daně, pokud jsou získány z prodeje cenných papírů na uznávané burze.

Zdaňovacím obdobím společnosti je zpravidla 12 měsíců. V roce založení společnosti nebo kdy společnost mění svůj finanční rok může být zdaňovací období kratší

⁵³ Srov. KESTI, J. (Ed.), *European Tax Handbook 2009*, s. 485-489, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2010*, s. 515-520, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2011*, s. 507-511, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 537-542.

nebo delší, nesmí však přesáhnout dobu 18 měsíců. Odpovídá tak zpravidla kalendářnímu roku, ale zdaňovací období může být i odlišné. ⁵⁴

Maďarsko

Většina změn daňového systému v Maďarsku proběhla a vstoupila v platnost v roce 2010. Měnou v této zemi je maďarský forint (HUF).

Mezi daňové poplatníky, kteří podléhají korporátní dani v Maďarsku patří subjekty založené podle maďarského práva, a také zahraniční subjekty s místem podnikání v Maďarsku. Tyto subjekty lze považovat za rezidenty Maďarska. Rezidentům jsou zdaňovány jejich celosvětové příjmy. Zdanitelný základ je vypočítán ze zisku před jeho zdaněním a zahrnuje běžný a mimořádný zisk. V Maďarsku je základ daně snížen o náklady související s provozem podniku.

Maďarsko využívá pro zdanění korporátních zisků částečný integrační systém. Firemní zisky podléhají korporátní dani z příjmu. Kapitálové zisky jsou zahrnuty do celkových běžných příjmů společnosti. Tyto zisky realizované společností prostřednictvím prodeje akcií oprávněné dceřiné společnosti jsou osvobozeny od korporátní daně. Vývoj sazby korporátní daně byl v jednotlivých letech spíše progresivní. Je také využívána zmírněná sazba 10 %, která se využije na část základu daně nepřesahující 50 mil. HUF. Případný přebytek základu podléhá zdanění pomocí běžné sazby. Od roku 2011 se horní hranice zdanitelného základu pro využití zmírněné daně zvýšila na 500 mil. HUF. Stejně tak jako v předchozích letech se přebytek zdaňuje běžnou sazbou.

Po rozdělení zisku jsou dividendy na úrovni korporátních akcionářů zcela osvobozeny od dalšího zdanění. Pouze na úrovni individuálních akcionářů podléhají dividendy zdanění pomocí daně srážkové.

Obecně platí že zdaňovací období představuje jeden kalendářní rok. Ale podle účetního zákona mohou daňoví poplatníci za určitých okolností zvolit namísto

⁵⁴ Srov. KESTI, J. (Ed.), European Tax Handbook 2009, s. 453-457, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2010, s. 483-488, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2011, s. 477-482, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2012, s. 507-512.

kalendářního roku jako zdaňovací období rok finanční, jež je odlišný. Tato možnost je vhodná pro placení korporátní daně z příjmu.⁵⁵

Malta

Maltský daňový systém má své kořeny v bývalém britském systému, kdy zisky firem podléhají korporátní dani. Jako měna bylo v roce 2008 stanoveno euro (EUR).

Rezidentskou společností je korporace, která sídlí na Maltě. Patří sem i společnosti nezaregistrované v tomto státě, pokud kontrola a řízení jejich činnosti jsou vykonávány na území země. Rezidentským společností jsou zdaněny jejich celosvětové příjmy a některé kapitálové zisky.

Na Maltě neexistuje oddělený systém pro korporátní zdanění. V podstatě jsou příjmy společnosti zdaněny stejným způsobem jako jednotlivci. Na Maltě je tedy pro zdanění korporátních příjmů využíván plný imputační systém. V rámci tohoto systému nesou dividendy vyplácené tuzemskou korporací daňový dobropis rovnající se zaplacené dani ze zisku společnosti, z nichž jsou dividendy distribuovány. Akcionářům jsou zdaněny příslušnou sazbou jejich hrubé dividendy, avšak mají nárok odečíst již zaplacenou daň jako slevu na dani proti jejich celkové daňové povinnosti. Tento systém rozlišuje zdanitelné a nezdanitelné příjmy. Sazba korporátní daně z příjmů na úrovni vyplácející společnosti je vybírána ve výši 35 %. Tato daň je uvalena jak na nerozdělený, tak i na rozdělený zisk. Jelikož Malta využívá plně imputační systém, není na dividendy uvalena srážková daň..

V daňovém systému Malty existují pro daňové účely skupiny společností. Dvě korporace jsou členy této skupiny, pokud jsou maltskými rezidenty. Dále musí být jedna ze společností dceřinou té druhé, nebo obě tyto společnosti mají mateřskou společnost, jež je rezidentem na Maltě. Podíl mateřské společnosti v dceřiné musí být větší než polovina.

Zdaňovací období je jeden kalendářní rok. Korporátní zisky jsou zdaněny na základě předcházejícího účetního roku.⁵⁶

⁵⁵ Srov. KESTI, J. (Ed.), *European Tax Handbook 2009*, s. 349-353, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2010*, s. 373-377, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2011*, s. 371-375, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 391-396.

Polsko

Se vstupem do EU byl polský daňový systém zharmonizován s evropským daňovým systémem. V Polsku jsou společnosti povinny platit korporátní daň z příjmu. Na území země je měnou polský zlotý (PLN).

Mezi subjekty podléhající dani z příjmu právnických osob patří akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, státní podniky, družstva a daňové skupiny společností. Společnost je považována za rezidenta, pokud má sídlo nebo místo vedení na území Polska. Rezidentním společností jsou zdaněny jejich celosvětové příjmy. Příjmy a kapitálové zisky jsou spojeny a zdaněny stejnou sazbou. V zemi jsou mohou být od základu daně odečteny výnosy související s tvorbou a udržení zisku.

V této zemi je využíván daňový systém klasického typu. Tento systém se vyznačuje tím, že zisky nejprve podléhají plnému zdanění na úrovni společnosti vyplácející dividendy jednotlivým akcionářům. Po vyplacení podílů jednotlivým akcionářům, jsou dividendy korporátních akcionářů zdaněny prostřednictvím srážkové daně. Srážková daň je, stejně jako daň korporátní vybírána na úrovni společnosti, ukládána ve výši 19 %. V Polsku neexistuje pro daňové účely žádná definice dividend. Příjmy z dividend se zpravidla zahrnují do zdanitelného příjmu. Dividendy vyplácené dceřinou společností do mateřské jsou osvobozeny od srážkové daně za podmínky, že mateřská korporace vlastní alespoň 10 % akcií své dceřiné společnost, a to nejméně po dobu 2 let.

V Polsku existují daňové skupiny společností. Mezi tyto skupiny mohou patřit rezidentské společnosti, které mají podíl na základním kapitálu ve výši 1 mil. PLN. Tyto skupiny musí existovat nejméně po dobu 3 zdaňovacích období. Pro vznik skupiny společností musí být splněny následující podmínky. Mateřské společnosti musí vlastnit 95 % akcií dceřiných společností, dceřiné společnosti nesmí mít ve vlastnictví jinou společnost ve skupině, společnosti nesmí být osvobozeny od korporátní daně, celkový čistý příjem po odečtení nákladů musí být nejméně 3 % z celkového hrubého příjmu celé skupiny společností. Uvnitř skupiny jsou dividendy zcela osvobozeny od daně srážkové.

⁵⁶ Srov. KESTI, J. (Ed.), *European Tax Handbook 2009*, s. 539-543, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2010*, s. 571-575, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2011*, s. 563-567, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 593-597.

Zdaňovací období je v Polsku většinou 12 po sobě jdoucích měsíců. Pokud se daňový poplatník nerozhodne jinak a neinformuje daňové orgány, je za zdaňovací období považován kalendářní rok.⁵⁷

Slovensko

Důležité prvky slovenského daňového systému byly zharmonizovány s evropským daňovým právem se vstupem do EU. Firemní poplatníci jsou předmětem korporátní daně z příjmu. V roce 2009 bylo zavedeno euro (EUR).

Korporátní daň je vybírána od právnických osob, a to hlavně akciových společností, společností s ručením omezeným a družstev. Společnost je považována za rezidenta pokud má své sídlo nebo místo podnikání na Slovensku. Rezidentním korporacím jsou zdaňovány jejich celosvětové příjmy. Stejně tak jako u České republiky jsou příjmy pocházející z jakéhokoli typu činnosti společnosti nebo z prodeje majetku zdaněny korporátní daní. Zdanitelný příjem představuje rozdíl mezi příjmy a výdaji. Systém zvláštní srážkové daně je využíván pro určité typy příjmů. V zemi existují různé odčitatelné položky, které vznikají při získání a udržení příjmů.

Již od roku 2004 se vstupem do EU využívá Slovensko pouze jeden daňový systém. Korporátní zisky jsou plně zdaněny na úrovni společnosti, kdy společnost nese celé daňové zatížení. Kapitálové zisky jsou zahrnuty do běžných zdanitelných příjmů společnosti. Po rozdělení zisku nejsou dividendy podrobeny dalšímu zdanění na úrovni jednotlivých akcionářů, ať už korporátních nebo individuálních. Tento typ daňového systému zcela eliminuje vnitřní dvojí zdanění.

Zvláštní srážková daň je použitelná pro určité typy příjmů. Srážková daň je uložena ve výši 19 %, a to na příjmy z podílových listů, některých dluhopisů, poukázek a investičních kupónů, úroků z bankovních vkladů a běžných účtů. Příjem podléhající srážkové dani je zahrnut do zdanitelného korporátního příjmu rezidentských společností. Srážková daň je považována za daň zálohovou.

Jako zdaňovací období je považován kalendářní nebo finanční rok poplatníka, pouze s oznámením příslušným daňovým úřadům.⁵⁸

⁵⁷ Srov. KESTI, J. (Ed.), *European Tax Handbook 2009*, s. 631-634, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2010*, s. 663-666, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2011*, s. 657-660, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 691-694.

Slovinsko

Ve Slovinsku všeobecně platí, že všechny právnické osoby podléhají dani vybírané státem. Pouze daně nepřímé mohou být uloženy správními jednotkami. Se vstupem do EU byly podstatné znaky daňového systému této země zharmonizovány s evropským daňovým právem, a to i včetně přímých daní. V roce 2007 byla předešlá měna nahrazena eurem (EUR).

Daňovými poplatníky korporátní daně jsou veškeré právnické osoby založené na základě tuzemského práva. Rezidentem se pro daňové účely rozumí právnická osoba se sídlem nebo místem vedení na území Slovinska. Tuzemským korporacím jsou zdaněny jejich celosvětové příjmy. Zdanitelný příjem představuje celkový příjem z činnosti společnosti snížený o výdaje, jež souvisí s činností korporace. Tento základ je určen podle slovinských a mezinárodních standardů. V tomto daňovém systému může být základ daně snížen o výdaje související s obchodní činností.

V zemi je zpravidla pro korporátní zdanění příjmů využíván klasický daňový systém, kdy korporátní zisky jsou předmětem zdanění na úrovni společnosti. Kapitálové příjmy jsou obecně považovány za běžné příjmy, a jsou patřičně zdaněny. Nicméně 50 % kapitálových příjmů získaných od poplatníka prodejem podílů ve společnosti je od daně osvobozen. Pokud se jedná o společnosti s rizikovým kapitálem je ustanovena speciální 0% sazba korporátní daně.

Rozdělené dividendy podléhají také zdanění na úrovni firemních akcionářů prostřednictvím srážkové daně. Pokud jsou splněny předem stanovené podmínky, jež jsou zakotveny v legislativě společnosti, mohou být dividendy osvobozeny od zdanění. Rezidentní korporátní akcionáři jsou plně osvobozeni za předpokladu, že korporátní daň podléhá zdanění na území Slovinska. Další podmínkou pro osvobození od daně je situace, kdy dividendy plynoucí z příjmu byly již zdaněny v předchozím zdaňovacím období. 5% paušální částka z přijatých dividend je vyloučena z osvobození od daně a představuje výdaje, jež byly vynaloženy na osvobození dividend od zdanění. Dividendy na úrovni korporátních akcionářů mohou být také osvobozeny od srážkové daně,

⁵⁸ Srov. KESTI, J. (Ed.), European Tax Handbook 2009, s. 717-719, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2010, s. 749-751, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2011, s. 747-750, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2012, s. 783-786.

pokud jsou vypláceny jednou rezidentskou společností druhé za podmínky, že obě tyto korporace mají totožné identifikační číslo.

Ve Slovinsku existují speciální ekonomické zóny, kdy výše sazby korporátní daně z příjmu činí pro společnosti provádějící svou činnost na tomto území státu 10 %.

Za zdaňovací období se v zemi považuje jeden kalendářní rok. Společnosti si mohou také dle svého vlastního uvážení stanovit své vlastní zdaňovací období, které nemusí být totožné s kalendářním rokem. Délka tohoto období nesmí přesáhnout 12 měsíců.⁵⁹

⁵⁹ Srov. KESTI, J. (Ed.), European Tax Handbook 2009, s. 731-734, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2010, s. 763-766, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2011, s. 763-766, BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (Ed.), European Tax Handbook 2012, s. 799-802.

5 Modelové příklady zdanění zisků a dividend v jednotlivých daňových systémech

V následující kapitole jsou ukázány modelové příklady, ve kterých je zdaněn stejný zisk společností ve výši 3 500 000 EUR v odlišných daňových systémech, sazbami korporátní daně uplatňované v roce 2012. Pro větší přehlednost jsou zisky uvedeny ve stejné měně, a to v eurech. Jednotlivé příklady jsou spíše modelové a slouží k bližšímu pochopení dané problematiky. Základ daně je upraven o jednotlivé odpočty.

6.1 Česká republika

Zdanění zisku na úrovni vyplácející společnosti	
Zisk	3 500 000 EUR
Odpočty (uznatelné + neuznatelné)	960 000 EUR
Upravený základ daně	2 540 000 EUR
Daň 19%	482 600 EUR
Rozdělovaný zisk	3 017 400 EUR

Tab. 5 - Výpočet zdanění zisku v České republice.⁶⁰

Zdanění dividend na úrovni korporátního akcionáře			
Korporace, které nesplňují stanovené podmínky (15% srážková daň)		Korporace, které splňují stanovené podmínky (0% srážková daň)	
Nezdaněné dividendy	3 017 400 EUR	Nezdaněné dividendy	3 017 400 EUR
Srážková daň 15 %	452 610 EUR	Srážková daň 0 %	0 EUR
Zdaněné dividendy	2 564 790 EUR	Zdaněné dividendy	3 017 400 EUR

Tab. 6 - Výpočet zdanění dividend v České republice.⁶¹

⁶⁰ Vlastní zpracování

⁶¹ Vlastní zpracování

Společnost vyprodukovala zisk ve výši 3 500 000 EUR, který je zdaněn 19% sazbou. Po zdanění je tento zisk rozdělen ve výši 3 017 400 EUR mezi jednotlivé korporátní akcionáře. Pokud akcionáři nemají v držení 10 % podílu na kapitálu vyplácející společnosti po dobu nejméně 1 roku, nesplňují tak podmínky pro osvobození od zdanění. Dividendy jsou tak zdaněny 15% srážkovou daní a činí tak 2 564 790 EUR. V opačném případě jsou vyplacené zisky ve výši 3 017 400 EUR.

6.2 Estonsko

Zdanění zisku na úrovni vyplácející společnosti	
Zisk	3 500 000 EUR
Distribuční daň 21 %	735 000 EUR
Rozdělovaný zisk	2 765 000 EUR

Tab. 7 - Výpočet zdanění zisku v Estonsku.⁶²

V další modelovém příkladu není tentokrát zisk zdaněn korporátní daní, ale daní distribuční. Od zisku 3 500 000 EUR je odečtena daň ve výši 735 000 EUR.

6.3 Kypr

Zdanění zisku na úrovni vyplácející společnosti	
Zisk	3 500 000 EUR
Odpočty (uznatelné + neuznatelné)	890 000 EUR
Upravený základ daně	2 610 000 EUR
Daň 10 %	261 000 EUR
Rozdělovaný zisk	3 239 000 EUR

Tab. 8 - Výpočet zdanění zisku na Kypru.⁶³

⁶² Vlastní zpracování

⁶³ Vlastní zpracování

Zisk je opět stanoven ve výši 3 500 000 EUR. Od upraveného základu daně je odečtena daň ve výši 261 000 EUR. Z toho vyplývá, že rozdělovaný zisk plynoucí do rukou korporátních akcionářů je ve výši 3 239 000 EUR.

6.4 Maďarsko

Zdanění zisku na úrovni vyplácející společnosti	
Zisk	3 500 000 EUR
Odpočty (uznatelné + neuznatelné)	1 000 000 EUR
Upravená základ daně	2 500 000 EUR
Daň 19%	475 000 EUR
Rozdělovaný zisk	3 025 000 EUR

Tab. 9 - Výpočet zdanění zisku v Maďarsku.⁶⁴

Další modelový příklad zobrazuje zdanění zisku 19% korporátní daní. Kdy je zisk snížen o daň ve výši 475 000 EUR.

6.5 Malta

Zdanění zisku na úrovni vyplácející společnosti	
Zisk	3 500 000 EUR
Daň 35 %	1 225 000 EUR
Rozdělovaný zisk	2 275 000 EUR

Tab. 10 - Výpočet zdanění zisku na Maltě.⁶⁵

⁶⁴ Vlastní zpracování

⁶⁵ Vlastní zpracování

Korporátní akcionáři přijímající dividendy	
Obdržená dividend	2 275 000 EUR
Navýšení dividend (2 275 000 + 1 225 000)	3 000 000 EUR
Daňová sazba 35 %	1 225 000 EUR
Daňová sleva (zápočet)	1 225 000 EUR
Splatná daň z příjmu	0 EUR
Zdaněné dividendy	2 275 000 EUR

Tab. 11 - Výpočet zdanění dividend na Maltě.⁶⁶

Stanovený zisk 3 500 000 EUR byl podroben zdanění 35% korporátní daní. A rozdělovaný zisk, tak činí 2 275 000 EUR. Díky využívanému imputačnímu systému v tomto daňovém systému, jsou ve stejné výši i přijaté dividendy korporátními akcionáři.

6.6 Litva

Zdanění zisku na úrovni vyplácející společnosti	
Zisk	3 500 000 EUR
Odpočty (uznatelné + neuznatelné)	800 000 EUR
Upravený základ daně	2 700 000 EUR
Daň 15 %	405 000 EUR
Rozdělovaný zisk	3 095 000 EUR

Tab. 12 - Výpočet zdanění zisku v Litvě.⁶⁷

Zdanění dividend na úrovni korporátního akcionáře			
Zápočet daně není možný nebo nejsou splněny podmínky		Možnost zápočtu daně nebo splnění určitých podmínek	
Nezdaněné dividendy	3 095 000 EUR	Nezdaněné dividendy	3 095 000 EUR
Srážková daň 15 %	464 250 EUR	Srážková daň 0 %	0 EUR
Zdaněné dividendy	2 630 750 EUR	Zdaněné dividendy	3 095 000 EUR

Tab. 13 - Výpočet zdanění dividend v Litvě.⁶⁸

⁶⁶ Vlastní zpracování

⁶⁷ Vlastní zpracování

⁶⁸ Vlastní zpracování

Stanovený zisk je stále stejný, avšak rozdělovaný zisk snížený o odpočty ve výši 800 000 EUR v této zemi činí 3095 000 EUR. Tento je snížen v případě, kdy není možný zápočet daně, nebo nejsou splněny podmínky pro osvobození o 344 250 EUR. V opačném případě jsou zdaněné dividendy ve výši 2 630 750 EUR.

6.7 Lotyšsko

Zdanění zisku na úrovni vyplácející společnosti	
Zisk	3 500 000 EUR
Odpočty (uznatelné + neuznatelné)	980 000 EUR
Upravený základ daně	2 520 000 EUR
Daň 15 %	378 000 EUR
Rozdělovaný zisk	3 122 000 EUR

Tab. 14 - Výpočet zdanění zisku v Lotyšsku.⁶⁹

V modelovém příkladu, který zobrazuje zdanění příjmů v Lotyšsku je od zisku ve výši 3 500 000 EUR odečtena daň, která činí 378 000 EUR.

6.8 Polsko

Zdanění zisku na úrovni vyplácející společnosti	
Zisk	3 500 000 EUR
Odpočty (uznatelné + neuznatelné)	860 000 EUR
Upravený základ daně	2 640 000 EUR
Daň 19%	501 600 EUR
Rozdělovaný zisk	2 998 400 EUR

Tab. 15 - Výpočet zdanění zisku v Polsku.⁷⁰

⁶⁹ Vlastní zpracování

Zisk vyplácející korporace snížen o daň ve výši 501 600 EUR.

Zdanění dividend na úrovni korporátního akcionáře			
Zdanění dividend, pokud nejsou splněny předem stanovené podmínky (19 % srážková daň)		Zdanění dividend, kdy společnosti plní stanovené podmínky (0% srážková daň)	
Nezdaněné dividendy	2 998 400 EUR	Nezdaněné dividendy	2 998 400 EUR
Srážková daň 19 %	569 696 EUR	Srážková daň 0 %	0 EUR
Zdaněné dividendy	2 428 704 EUR	Zdaněné dividendy	2 998 400 EUR

Tab. 16 - Výpočet zdanění dividend v Polsku.⁷¹

Tento modelový příklad je velmi podobný jako příklad, kdy byly provedeny výpočty zdanění zisků a dividend v České republice. Jsou zde také stanoveny stejné podmínky pro splnění, s výjimkou doby držby kapitálu. Prvním případem je, že od nezdaněných dividend je tedy odečtena srážková daň ve výši 569 696 EUR, naopak při splnění podmínek činí zdaněné dividendy v rukou korporátních akcionářů 2 998 400 EUR.

6.9 Slovensko

Zdanění zisku na úrovni vyplácející společnosti	
Zisk	3 500 000 EUR
Osvobozený příjem	600 000 EUR
Odpočty (odpočitatelné + neodpočitatelné)	1 020 000 EUR
Upravený základ daně	1 880 000 EUR
Daň 19%	357 200 EUR
Rozdělovaný zisk	3 172 800 EUR

Tab. 17 - Výpočet zdanění zisku na Slovensku.⁷²

⁷⁰ Vlastní zpracování

⁷¹ Vlastní zpracování

Společnost vyprodukovala zisk ve výši 3 500 000 EUR, který byl snížen o osvobozený příjem a odpočty. Základ daně je zdaněn korporátní sazbou ve výši 19%. Jelikož jsou dividendy zcela osvobozeny od zdanění, činí rozdělovaný zisk jednotlivým korporátním akcionářům 3 172 800 EUR.

6.10 Slovinsko

Zdanění zisku na úrovni vyplácející společnosti	
Zisk	3 500 000 EUR
Odpočty (uznatelné + neuznatelné)	1 200 000 EUR
Upravený základ daně	2 300 000 EUR
Daň 20 %	460 000 EUR
Rozdělovaný zisk	3 040 000 EUR

Tab. 18 - Výpočet zdanění zisku ve Slovinsku.⁷³

Po zdanění zisků na úrovni vyplácející společnosti jsou podrobeny zdanění i dividendy ve výši 3 040 000 EUR.

Zdanění dividend na úrovni korporátního akcionáře			
Zdanění dividend, pokud nejsou splněny předem stanovené podmínky (15% srážková daň)		Zdanění dividend, kdy společnosti plní stanovené podmínky (5% paušální částka)	
Nezdaněné dividendy	3 040 000 EUR	Nezdaněné dividendy	3 040 000 EUR
Srážková daň 15 %	456 000 EUR	Paušální částka 5 %	152 000 EUR
Zdaněné dividendy	2 584 000 EUR	Zdaněné dividendy	2 888 000 EUR

Tab. 19 - Výpočet zdanění dividend ve Slovinsku.⁷⁴

⁷² Vlastní zpracování

⁷³ Vlastní zpracování

⁷⁴ Vlastní zpracování

Poslední modelový příklad se zaměřuje na daňový systém Slovinska. Zdaněné zisky ve výši 3 040 000 EUR, jsou dále podrobeny zdanění v rukou korporátních akcionářů. Pokud nejsou splněny dané podmínky, kdy má vyplácející a přijímající společnost odlišně identifikační číslo je od zisku odečtena srážková daň ve výši 456 000 EUR. V opačném případě je rozdělený zisk snížen o 152 000 EUR, což představuje paušální částku placenou pro osvobození od zdanění.

6 Komparace jednotlivých států z hlediska vnitřního dvojího zdanění

Poslední kapitola se věnuje komparaci vnitřního dvojího zdanění ve vybraných členských státech EU. Pro komparaci daného typu zdanění se vychází z modelových výpočtů, jež jsou uvedeny v předchozí kapitole. V následujícím srovnání jsou brány v potaz i změny sazeb v jednotlivých letech 2008-2012.

Z hlediska zdanění na úrovni vyplácející společnosti mohou být porovnány jednotlivé výše sazeb.

Stát	Rok	Zisk	Daň	Rozdělovaný zisk
Česká republika	2008	3 500 000 EUR	21 %	2 966 600 EUR
	2009		20 %	2 992 000 EUR
	2010-2012		19 %	3 017 400 EUR
Estonsko	2008-2012		21 %	2 765 000 EUR
Kypr	2008-2012		10 %	3 239 000 EUR
Litva	2008		15 %	3 095 000 EUR
	2009		20 %	2 960 000 EUR
	2010-2012		15 %	3 095 000 EUR
Lotyšsko	2008-2012		15 %	3 122 000 EUR
Maďarsko	2008-2009		16 %	3 100 000 EUR
	2010-2012		19 %	3 025 000 EUR
Malta	2008-2012		35 %	2 275 000 EUR
Polsko	2008-2012		19 %	2 998 400 EUR
Slovensko	2008-2012		19 %	3 172 800 EUR
Slovinsko	2008-2009		21 %	3 017 000 EUR
	2010-2012	20 %	3 040 000 EUR	

Tab. 20 - Komparace zdanění na úrovni společnosti v letech 2008-2012.⁷⁵

⁷⁵ Vlastní zpracování

Ve výše uvedené tabulce se vychází ze stejného zisku 3 500 000 EUR. Tento zisk je snížen o jednotlivé odpočty. Základ daně v jednotlivých zemích zdaněn příslušnou sazbou korporátní daně. Nejvyšší rozdělovaný zisk je na Kypru a na Slovensku. Nejnižší rozdělovaný zisk má Malta, jelikož je základ daně zdaněn nevyšší sazbou. V České republice se postupem času rozdělovaný zisk zvyšoval, jelikož klesala sazba korporátní daně. Stejně tomu tak bylo i na Slovinsku a v Polsku. Opakem této skutečnosti je Maďarsko, kde se zisk k rozdělení snižoval, jelikož se v roce 2010 zvýšila sazba na 19 %. Estonsko má druhý nejvyšší rozdělovaný zisk, jelikož neuplatňuje žádné odpočty.

Na úrovni akcionáře dochází ke dvojímu zdanění pomocí srážkové daně, avšak v některých případech se od ní upouští. Mnoho států tento typ daně, nemá ani zaveden ve svých daňových systémech.

Stát	Srážková daň	Osvobození od zdanění
Česká republika	15 % 0 %	Neplní podmínku držby 10% podílu na kapitálu po dobu 1 roku. Plní podmínku držby 10% podílu na kapitálu po dobu 1 roku.
Estonsko	Neuplatňuje se	Placena distribuční daň z již rozděleného zisku
Kypr	Neuplatňuje se	Korporátní akcionář
Litva	20 % (do roku 2010) 15 % (od roku 2010) 0%	Možnost zápočtu daně Plní podmínku držby nejméně 10 % hlasovacích práv v rozdělovací společnosti po dobu 1 roku.
Lotyšsko	Neuplatňuje se	Korporátní akcionáři
Maďarsko	Neuplatňuje se	Korporátní akcionář
Malta	Daňový dobropis	Dividenda nese daňový dobropis rovnající se zaplacené dani ze zisku společnosti, z nichž jsou dividendy distribuovány. Akcionářům jsou zdaněny příslušnou sazbou jejich hrubé dividendy, avšak mají nárok odečíst již zaplacenou daň jako slevu na dani proti jejich celkové daňové povinnosti.
Polsko	19 % 0 %	Neplní podmínku držby 10% podílu na kapitálu po dobu 2 let. Plní podmínku držby 10% podílu na kapitálu po dobu 2 let.
Slovensko	Neuplatňuje se	Korporátní akcionáři
Slovinsko	15 % 5 % (paušální částka)	Pokud nemají korporace stejné identifikační číslo Plní všechny podmínky

Tab. 21 - Komparace zdanění na úrovni korporátního akcionáře - osvobození.⁷⁶

Ve většině těchto států se srážková daň neuplatňuje. Mezi tyto země patří Estonsko, Kypr, Lotyšsko, Maďarsko a Slovensko. Naopak existují i země, kdy jsou dividendy zdaněny pomocí této daně, a jen za splnění podmínek stanovených v legislativě státu jsou od zdanění osvobozeny. V tomto případě se jedná o země jako je Česká republika, Polsko, také Slovinsko i Litva. Ve Slovinsku je však výjimka, že v případě kdy jsou dividendy osvobozeny od zdanění, je na ně uvalena 5% paušální částka. V Estonsku se korporátní daně nevyskytují, a proto zde není stanovená žádná srážková daň. V daňovém systému Malty se nachází tzv. daňový dobropis představující již zaplacenou daň.

⁷⁶ Vlastní zpracování

Z hlediska korporátních akcionářů může být brána v potaz i výše zdaněných dividend.

Stát	Rok	Nezdaněné dividendy	Daň	Zdaněné dividendy
Česká republika	2008	2 966 600 EUR	15 %	2 521 610 EUR
			0 %	2 966 600 EUR
	2009	2 992 000 EUR	15 %	2 543 200 EUR
			0 %	2 992 000 EUR
	2010-2012	3 017 400 EUR	15 %	2 564 790 EUR
0 %			3 017 400 EUR	
Estonsko	2008-2012	2 765 000 EUR	Neuplatňuje se	2 765 000 EUR
Kypr	2008-2012	3 239 000 EUR	Neuplatňuje se	3 239 000 EUR
Litva	2008	3 095 000 EUR	15 %	2 630 750 EUR
	2009	2 960 000 EUR	20 %	2 368 000 EUR
	2010-2012	3 095 000 EUR	15 %	2 630 750 EUR
Lotyšsko	2008-2012	3 122 000 EUR	Neuplatňuje se	3 122 000 EUR
Maďarsko	2008-2009	3 100 000 EUR	Neuplatňuje se	3 100 000 EUR
	2010-2012	3 025 000 EUR		3 025 000 EUR
Malta	2008-2012	2 275 000 EUR	Daňový dobropis	2 275 000 EUR
Polsko	2008-2012	2 998 400 EUR	19 %	2 428 704 EUR
			0 %	2 998 400 EUR
Slovensko	2008-2012	3 172 800 EUR	Neuplatňuje se	3 172 800 EUR
Slovinsko	2008-2009	3 017 000 EUR	15 %	2 564 450 EUR
			5 %	2 866 150 EUR
	2010-2012	3 040 000 EUR	15 %	2 584 000 EUR
			5 %	2 888 000 EUR

Tab. 22 - Komparace zdanění na úrovni korporátních akcionářů v letech 2008-2012.⁷⁷

⁷⁷ Vlastní zpracování

Z předchozí tab. 22 vyplývá, že dividendy v nejvyšší výši 3 239 000 EUR jsou rozdělovány mezi rezidenty Kypru. Druhý nejvyšší dividendy jsou na Slovensku. Naopak tomu je tam v daňovém systému Malty, kdy zdaněné dividendy činí 2 275 000 EUR. V některých zemích je výše zdaněných dividend v jednotlivých letech odlišná, jelikož byly příjmy před vyplacením zdaněny v každém roce rozdílně vysokou sazbou. Pokud nejsou v zemích uplatňovány srážkové daně, až na výjimky daňových systémů Estonska a Slovenska, pohybuje se výše zdaněných dividend určených k rozdělení mezi 2 900 000 - 3 200 000 EUR. V případě, kdy jsou zdaněny ještě navíc pomocí daně srážkové jsou samozřejmě nižší.

Závěr

Cílem bakalářské práce bylo analyzovat a komparovat vývoj daňových systémů ve vybraných členských státech EU v letech 2008-2012. Práce je konkrétně zaměřena na dvojí zdanění dividend korporátních akcionářů. Mezi vybrané státy, jež jsou v práci analyzovány patří země, které vstoupily do EU ve stejném roce jako Česká republika.

V práci jsou také uvedeny modelové příklady zobrazující způsob zdanění zisků společností a dividend jednotlivých akcionářů. Tyto příklady nejsou počítány s daňovými sazbami ve všech letech, ale byly vybrány sazby uplatňované v roce 2012.

Jelikož se harmonizaci přímých daní v Evropské unii nepodařilo doposud provést, jsou jednotlivé členské země unie v oblasti tohoto zdanění zcela autonomní. Nicméně již byla vydána směrnice, která upravuje vztahy mezi mateřskými a dceřnými korporacemi při vyplácení zisků. Tuto směrnici jsou členské státy povinny dodržovat, a může se tedy jednat o jistý předstupeň sjednocení daňových systémů zemí Evropské unie v oblasti přímého zdanění.

V současné době se můžeme v rámci Evropské unie setkat se třemi přístupy zamezující vnitřní dvojí zdanění. Členské státy využívají klasický systém, systém zamezující dvojí zdanění a systém vyhýbající se dvojímu zdanění.

V jednotlivých zemích jsou přístupy k zamezení dvojí zdanění rozdílné. Státy si mohou také zvolit, jaký subjekt budou zvýhodňovat, většinou se upřednostňují jednotliví akcionáři, a to hlavně koporátní na které je práce zaměřena.

Klasický systém není v praxi využíván ve své čistě podobě, ale je spíše modifikovaný. Některé daňové systémy členských zemí jsou postaveny na principu, kdy se alespoň mírně vyhýbají dvojímu zdanění formou nějakých daňových úlev. V některých zemích jako je Česká republika a Polsko, a z určité části i Slovinsko mohou být za splnění určitých podmínek korporátní akcionáři zcela osvobozeni od srážkové daně. Pokud k tomuto osvobození dojde, představují rozdělované dividendy mnohem větší hodnotu, než kdyby byly opět podrobeny zdanění. Do této skupiny států využívajících klasický systém patří také Litva, kde mohou být dividendy osvobozeny pomocí zápočtu daně.

Naopak se vyskytují mezi těmito daňovými systémy země, kde nemusí korporátní akcionáři pro osvobození od daně splnit žádné podmínky Mezi tyto země patří Kypr, Lotyšsko a Maďarsko. S nejvyššími zdaněnými zisky i dividendami je daňový systém Kypru.

Některé daňové systémy těchto vybraných členských států dokázaly zcela eliminovat vnitřní dvojí zdanění. Jedná se například o Maltu, která využívá plně imputační systém. V daňovém systému Malty je ukládána nevyšší sazba 35 %, i když není rozdělovaný zisk opět zdaněn, mají dividendy nejnižší hodnotu. Můžeme také říct, že systémy Estonska a Slovenska eliminují tento typ zdanění, jelikož jsou dividendy zcela osvobozeny od daně z pohledu firemního akcionáře. Na Slovensku je základ daně snížen o nezdanitelné příjmy a různé odpočty, proto je zde vyplácený zisk druhý nejvyšší.

ANOTACE

Příjmení a jméno autora:	Vytřísalová Denisa
Instituce:	Moravská vysoká škola Olomouc
Název práce v českém jazyce:	Vývoj vnitřního dvojího zdanění ve vybraných členských státech EU v letech 2008-2012
Název práce v anglickém jazyce:	Development of the Internal Double Taxation in the Selected EU Member States in 2008-2012
Vedoucí práce:	Ing. Michal Krajňák
Počet stran:	65
Počet příloh:	0
Rok obhajoby:	2014

Klíčová slova v českém jazyce: Evropská unie, daňový rezident, daňová harmonizace, daňová úleva, dividenda, korporátní daň, metody zamezující vnitřní dvojí zdanění, vnitřní dvojí zdanění.

Klíčová slova v anglickém jazyce: The European Union, tax resident, tax harmonization, tax relief, dividend, corporate tax, methods to prevent internal double taxation, internal double taxation.

Abstrakt

V úvodu práce jsou vysvětleny důležité pojmy související s daňovou problematikou. Text se také zaměřuje na harmonizaci daní, zejména v oblasti přímého zdanění. Následně je charakterizován pojem dvojí zdanění, a jsou vymezeny základní rozdíly mezi vnitřním a mezinárodním dvojím zdaněním. Práce se zaměřuje na vnitřní dvojí zdanění, jelikož vedle něj existuje i mezinárodní, je zapotřebí objasnit oba typy dvojího zdanění. Text se rovněž soustřeďuje na metody využívající se k zamezení dvojího zdanění. Jelikož je tento typ zdanění ekonomicky neefektivní, je zapotřebí jej zčásti nebo úplně eliminovat, a k tomu slouží již zmíněné metody.

Praktická část se zabývá analýzou daňových systémů vybraných členských států EU v letech 2008-2012, a to z hlediska vnitřního dvojího zdanění dividend v rukou korporátních akcionářů. Společně s Českou republikou vstoupilo do EU v roce 2004 dalších devět zemí, jež jsou v práci analyzovány. Výstupem práce jsou výpočty daňových povinností v daňových systémech vybraných členských zemí.

Abstract

At the beginning of thesis are explained important concepts related to tax issues. The text also focused on tax harmonization particularly in the field of direct taxation. Subsequently is characterized concept of double taxation and are defined main differences between internal and international double taxation. The work is aimed to internal double taxation since there beside it exists international is needed to clarify both types of double taxation. The text also focuses to methods using to prevent double taxation. Because the type of taxation is economically ineffective, it is necessary its partly or fully eliminate, and hereto serve to mentioned methods.

The practical part deals to analysis of tax system of selected EU member states in 2008-2012, and terms of use approaches to prevent double taxation of dividends in hands of corporate shareholders. Together with the Czech Republic accede to the EU in 2004 another nine country, which analyse in the work. The output of this work is the computation of tax liabilities in the tax system selected member countries.

Literatura a prameny

Použité zdroje - seznam literatury

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola Van. (Ed.). *European Tax Handbook 2010*. Amsterdam: IBFD, 2010. 920 s. ISBN 978-90-8722-076-1.

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola Van. (Ed.) *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam: IBFD, 2011. 930 s. ISBN 978-90-8722-093-8.

BOEIJEN-OSTASZEWSKA, Ola Van. (Ed.). *European Tax Handbook 2012*. Amsterdam: IBFD, 2012. 974 s. ISBN 978-90-8722-134-8.

KOLÁŘ, Pavel, VÍTEK, Leoš, PAVEL, Jan. a kol. *Zdanění a neutralita*. 1. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. 183 s. ISBN 80-86861-56-2.

KESTI, Juhani. (Ed.). *European Tax Handbook 2009*. Amsterdam: IBFD, 2009. 892 s. ISBN 978-90-8722-052-5.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*, 4. vyd. Olomouc: Anag, 2012, 486 s. ISBN 978-80-7263-724-9.

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

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

Použité zdroje - seznam webových stránek

Rezident [online]. 2004 [cit. 2013-11-15]. Dostupné z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_402.htm>.

Daňová politika [online]. 2004 [cit. 2014-01-13]. Dostupné z WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_065.HTM>.

Korporátní daně v Evropské unii [online]. 2013 [cit. 2014-01-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/korporatni-dane-v-evropske-unii-29589.html>>.

Osobní daně v Evropské unii [online]. 2013 [cit. 2014-01-15]. Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/osobni-dane-v-evropske-unii-33997.html#!&chapter=2>>.

Pojem "Daňové úlevy" [online]. 2008 [cit. 2014-01-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.absolutin.cz/slovník-pojmu/17-danove-ulevy/>>.

Základní informace o Evropské unii [online]. 2008 [cit. 2014-01-23]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/index_cs.htm>.

Členské státy Evropské unie [online]. 2013 [cit. 2014-01-23]. Dostupné z WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/index_cs.htm>.

Politiky EU [online]. 2010 [cit. 2014-01-25]. Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cs/legislativa-pravo/politiky-eu.html>>.

Směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností [online]. 2011 [cit. 2014-02-13]. Dostupné z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:345:0008:0016:CS:PDF>>.

Corporate tax rates table [online]. 2014 [cit. 2014-06-20]. Dostupné z WWW: <<http://www.kpmg.com/GLOBAL/EN/SERVICES/TAX/TAX-TOOLS-AND-RESOURCES/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx>>.

Seznam zkratk

EU - Evropská unie

OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

OSN - Organizace spojených národů

Seznam obrázků

Obr. 1 - Dělení dvojího zdanění.....	15
Obr. 2 - Metody zamezující vnitřní dvojí zdanění.....	20
Obr. 3 - Systém zamezující dvojí zdanění.....	22

Seznam tabulek

Tab. 1 - Přehled vývoje sazeb korporátní daně stanovené na úrovni společností.....	27
Tab. 2 - Přehled vývoje sazeb srážkové daně stanovené na úrovni korporátních akcionářů.....	29
Tab. 3 - Rozdělení systémů států EU dle míry zamezení vnitřního dvojího zdanění.....	30
Tab. 4 - Rozdělení systémů států EU dle míry zamezení vnitřního dvojího zdanění.....	30
Tab. 5 - Výpočet zdanění zisku v České republice.....	42
Tab. 6 - Výpočet zdanění dividend v České republice.....	42
Tab. 7 - Výpočet zdanění zisku v Estonsku.....	43
Tab. 8 - Výpočet zdanění zisku na Kypru.....	43
Tab. 9 - Výpočet zdanění zisku v Maďarsku.....	44
Tab. 10 - Výpočet zdanění zisku na Maltě.....	44
Tab. 11 - Výpočet zdanění dividend na Maltě.....	45
Tab. 12 - Výpočet zdanění zisku v Litvě.....	45
Tab. 13 - Výpočet zdanění dividend v Litvě.....	45
Tab. 14 - Výpočet zdanění zisku v Lotyšsku.....	46
Tab. 15 - Výpočet zdanění zisku v Polsku.....	46
Tab. 16 - Výpočet zdanění dividend v Polsku.....	47
Tab. 17 - Výpočet zdanění zisku na Slovensku.....	47
Tab. 18 - Výpočet zdanění zisku ve Slovinsku.....	48
Tab. 19 - Výpočet zdanění dividend ve Slovinsku.....	48
Tab. 20 - Komparace zdanění na úrovni společnosti v letech 2008-2012.....	50
Tab. 21 - Komparace zdanění na úrovni korporátního akcionáře - osvobození.....	52
Tab. 22 - Komparace zdanění na úrovni korporátních akcionářů v letech 2008-2012.....	54

Seznam grafů

Graf 1 - Vývoj sazby korporátní daně v některých zemích.....	28
--	----