

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Daňová zátěž právnických osob v ČR

Miroslav Mejstřík

© 2013 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Mejstřík Miroslav

Veřejná správa a regionální rozvoj nav.- Hradec

Název práce

Daňová zátěž právnických osob v ČR

Anglický název

Corporate taxation in Czech Republic

Cíle práce

Návrh možných přístupů optimálního zdanění právnických osob v ČR v kontextu evropské a světové daňové konkurence.

Metodika

Porovnání přístupu ČR ke korporátnímu zdanění s principy aplikované daňové politiky vybraných zemí a EU za účelem definování odlišností a zhodnocení jejich dopadů na ekonomiku. Výstupy analýz budou transformovány do návrhů případných změn u daně z příjmů právnických osob v ČR.

Harmonogram zpracování

T 15.6.: Úvod, Literární rešerše, Seznam dosud použitých zdrojů dle citačních norem

T 31.8.: Analytická část

T:30.10.: Výsledky a Diskuse

T:2.1.2012: Závěr. Finální verze práce v elektronické podobě pro poslední revize vedoucího

T:31.3.2012: Odevzdat svázanou práci na katedru

Rozsah textové části

60 - 80 stran

Klíčová slova

daň z příjmů právnických osob, ČR, EU, daňová konkurence, daňová harmonizace

Doporučené zdroje informací

Daňové zákony ČR v aktuálním znění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Směrnice EU v daňové oblasti

Judikáty NSS, ECJ

www.mfcr.cz

www.lowtax.com

www.kpmg.com

www.unctad.org

www.sourceoecd.org

www.doingbusiness.org

Vedoucí práce

Moravec Lukáš, Ing., Ph.D.

Termín odevzdání

březen 2012

doc. Antonín Valder, CSc.

Vedoucí katedry



prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr.h.c.

Děkan fakulty

V Praze dne 24.10.2011

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Daňová zátěž právnických osob v ČR" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího 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 autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne _____

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D., za ochotu, projevenou vstřícnost, cenné rady a připomínky při vedení závěrečné práce.

Daňová zátěž právnických osob v ČR

Corporate taxation Czech Republic

Souhrn

Diplomová práce je zaměřena na navržení případných změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) na základě zjištění odlišností v přístupech ke korporátnímu zdanění v České republice, vybraných zemích a Evropské unii, a zhodnocení dopadů těchto odlišností na ekonomiku. První část práce je věnována základním daňovým pojmům a poznatkům daňové teorie, která je východiskem pro daňovou politiku, v rámci níž se projevují přístupy zemí ke korporátnímu zdanění. Druhá část práce je zaměřena na vymezení přístupů ke korporátnímu zdanění ve vybraných zemích, České republice a Evropské unii. Obsahuje také porovnání těchto přístupů a jejich vlivu na ekonomiku. V poslední části je provedeno zhodnocení výsledků a navrženy změny zákona o daních z příjmů.

Summary

The thesis is focused on proposing prospective amendments of the Act No. 586/1992 Coll., The Income Tax Act, in reading later regulations (hereinafter „Act on Income Tax“), on the basis of the findings of divergences in approaches to corporate to taxation in the Czech Republic, selected countries and the European Union, and evaluation of the consequences of these divergences on the economy. The first part of the thesis is devoted to the basic tax concepts and knowledge of tax theory, which is the starting point for tax policy, under which are reflected the approaches of the countries to corporate taxation. The second part of the thesis is focuses on defining of the approaches to corporate taxation in selected countries, the Czech Republic and the European Union. It also includes a comparison of these approaches and their effect on the economy. In the last section is done the evaluation of the results and suggested the changes in reading of the Act on Income Tax.

Klíčová slova: Daň, daňové zásady, daňová konkurence, daňová harmonizace, daňová koordinace, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, Nizozemí, Slovensko, USA, Česká republika

Keywords: Tax, tax principles, tax competition, tax harmonization, tax coordination, agreements for the avoidance of double taxation, the Netherlands, Slovakia, USA, Czech Republic

Obsah

1	ÚVOD.....	8
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	9
3	TEORETICKÁ VÝCHODISKA	10
3.1	CHARAKTERISTIKA POJMU „DAŇ“	10
3.2	FUNKCE DANÍ	10
3.3	TŘÍDĚNÍ DANÍ	11
3.4	DAŇOVÉ ZÁSADY	12
3.4.1	<i>Efektivnost daní</i>	12
3.4.2	<i>Spravedlnost daní</i>	15
3.5	CHARAKTERISTIKA POJMU „DAŇOVÁ POLITIKA“	18
3.6	DAŇOVÁ KONKURENCE.....	18
3.7	DAŇOVÁ KOORDINACE A HARMONIZACE	19
3.8	DAŇOVÁ POLITIKA EVROPSKÉ UNIE V OBLASTI KORPORÁTNÍHO ZDANĚNÍ.....	21
3.8.1	<i>Koordinace korporátního zdanění</i>	22
3.8.2	<i>Harmonizace korporátního zdanění</i>	26
4	ANALYTICKÁ ČÁST	33
4.1	POROVNÁNÍ PŘÍSTUPŮ KE KORPORÁTNÍMU ZDANĚNÍ	33
4.1.1	<i>Porovnání přístupu ke korporátnímu zdanění v České republice ve vztahu k vybraným zemím</i>	34
4.1.2	<i>Porovnání přístupu ke korporátnímu zdanění v České republice ve vztahu k Evropské unii</i>	45
4.2	POROVNÁNÍ DOPADŮ ROZDÍLŮ V PŘÍSTUPECH KE KORPORÁTNÍMU ZDANĚNÍ NA EKONOMIKU	48
5	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ	61
6	ZÁVĚR	68
7	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	71
8	PŘÍLOHY.....	75
9	SEZNAM GRAFŮ.....	79
10	SEZNAM TABULEK.....	80

1 ÚVOD

Téma diplomové práce „Daňové zatížení právnických osob“ bylo zvoleno především z důvodu současných častých diskuzí o uspořádání daňového systému a zatížení jednotlivých ekonomických subjektů. I když daně z příjmů právnických osob představují v absolutním vyjádření důležitý ekonomický přínos pro stát (na celkovém daňovém inkasu se tato daň podílí 15 %¹), problematika daňového zatížení právnických osob zůstává mimo hlavní diskuzní proud.

Stát má od ostatních ekonomických subjektů odlišné postavení. Odlišnost spočívá v nadání státu pravomocemi donutit jiné ekonomické subjekty k činnostem, které by jinak nevykonávaly, nebo určité aktivity zamezit, popř. omezit. Hlavním nástrojem státních zásahů do ekonomiky je fiskální politika státu, jako jedna ze základních stabilizačních hospodářských politik každého státu.² Fiskální politika se snaží ovlivnit vývoj ekonomiky prostřednictvím výše a struktury veřejných výdajů a daní. Tato politika je tedy nástrojem aktivního zasahování státu do ekonomiky. Klíčovou součástí fiskální politiky je politika daňová, prostřednictvím níž stát v rámci svého hospodářské politiky ovlivňuje nejen vývoj ekonomiky, ale především dynamiku jejího růstu a také vývoj inflace³.

Daňový systém se týká každého ekonomického subjektu dané společnosti, a proto byl, je a vždy bude předmětem odborných a kvazi-odborných diskuzí. S postupující globalizací a integračními tendencemi v rámci Evropy se stává kapitál mobilnějším. Vlivem toho se výše korporátního daňového zatížení stává jedním z faktorů ovlivňujících rozhodování managementu firem o alokaci investic⁴ a umístění sídla firmy. Tento aspekt byl umocněn vzniklou hospodářskou krizí, o jejímž konci je možné zatím jen spekulovat.

I přes evropský integrační postup, mají jednotlivé evropské země samostatné daňové systémy a uplatňují si své daňovou politiku. Tato situace způsobuje pokles ekonomické efektivity, ale též jsou generovány dodatečné náklady.⁵ Rozdílnost daňových systémů, tj. včetně systémů zdanění společností, může vytvářet překážky v přeshraniční spolupráci a zvyšovat ekonomickou náročnost fungování dané firmy.⁶ Jednotný trh Evropské unie, postavený na volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu, však umožňuje transfer základu daně do země s nižším zdaněním.⁷ Poplatníci s působností na jednotném evropském trhu pak hledají takové daňové jurisdikce, které jim umožní daňovou optimalizaci, tj. stát, který jim nabídne nejnižší zdanění.⁸ Státy jsou pak vedeny snahou zvýšit daňové příjmy do svých rozpočtů k úpravě daňového režimu tak, aby společnosti zdanily své zisky právě v dané zemi. Tím se mezi státy vytváří tzv. daňová

¹ Hamerníková, B., Maatyová, A. a kol., Veřejné finance, s. 113

² STEJSKAL, J., Daňová teorie a politika, s. 15 a 20

³ STEJSKAL, J., Daňová teorie a politika, s. 7 a 12

⁴ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 78

⁵ STEJSKAL, cit. 1, s. 7 a 12

⁶ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 84 a 85

⁷ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 158

⁸ STEJSKAL, J., Daňová teorie a politika, s. 12

konkurence. Názory na daňovou konkurenci nejsou v rámci Evropské unie jednotné, ale převládá spíše negativní postoj, což vytváří základ pro snahy o daňovou koordinaci a harmonizaci mezi členskými státy. Na daňovou koordinaci je nahlíženo jako na nižší stupeň daňové harmonizace a je vytvářena především prostřednictvím smluvních schémat zdanění mezi státy.⁹ Schémata mají podobu modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi smluvními státy (OECD, OSN či USA model). Daňová harmonizace spočívá v přibližování a přizpůsobení daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí¹⁰. Přímé daně však zatím zůstávají v rámci členských zemí Evropské unie nedořešeným tématem, neboť pro většinu států se jedná o citlivou politickou otázku a chtějí si proto ponechat plné kompetence v oblasti přímého zdanění.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem této práce je navrhnout přístup ke zdanění právnických osob v České republice s ohledem na evropskou a světovou daňovou konkurenci. Tohoto cíle bude možné dosáhnout na základě zjištění přístupů České republiky, vybraných zemích a Evropské unie v oblasti korporátního zdanění a následnému zhodnocení dopadů těchto přístupů na ekonomiku.

Teoretická část práce bude zaměřena na základní daňové pojmy a na poznatky daňové teorie. Bude tedy nutné nejen vymezit pojem daň, daňová politika, daň ze zisků společností, ale také vymezit funkce, které daň plní, podle jakých hledisek se daň třídí a které hlavní daňové zásady by měly být při definování daňové politiky respektovány. Práce je zaměřena na přístupy zemí ke korporátnímu zdanění, a proto bude nutné pojednat o daňové konkurenci, daňové koordinaci a harmonizaci. V této části práce proto bude vymezena i daňová politika Evropské unie v oblasti korporátního zdanění.

V rámci analytické části práce bude nutné u České republiky a porovnávaných zemí zjistit obsahovou náplň prvků přístupů ke korporátnímu zdanění v podobě typu daňového systému, zákonného rámce, daňových subjektů, zdaňovacího období, zdanitelného příjmu a základu daně, daňově uznatelných a neuznatelných nákladů, uplatnitelnosti daňových ztrát, sazby daně, skupinového zdanění, správy daní a srážkové daně. Poté budou zjištěny odlišnosti v přístupech ke korporátnímu zdanění. Za ukazatel dopadu přístupů ke korporátnímu zdanění na ekonomiku bude zvolen podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu. Dále bude zjištěna závislost podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu na sazbě korporátní daně, efektivní sazbě daně (EATR) a na podílu plateb na sociální zabezpečení vůči HDP. V případě České republiky bude nutné zjistit také vliv sazby korporátní daně na inkaso této daně, aby bylo možné navrhnout případné změny daňové sazby. Rovněž bude zjištěna závislost podílu výnosu korporátní

⁹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 159

¹⁰ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 160; STEJSKAL, J., Daňová teorie a politika, s. 9 a 12; NERUDOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 15

daně na celkovém daňovém inkasu na časové náročnosti splnění daňových povinností. Pro zjištění závislosti veličin, bude provedena korelační analýza¹¹ a pro odhad vývoje závislosti bude využita jednoduchá lineární regresní analýza¹². Po vypočtení korelačního koeficientu u České republiky a Evropské unie bude nutné zjistit jeho statistickou významnost¹³. Pro výpočet statistické významnosti modelu regresní analýzy bude využit test významnosti dvou rozptylů (F-test)¹⁴, ve kterém testové kritérium (náhodná veličina závislá na náhodném výběru, která má vztah k nulové hypotéze) využívá Fisher-Snedecorova rozdělení¹⁵. Výpočty budou provedeny prostřednictvím funkcí programu Microsoft Excel (viz příloha). Po zjištění odlišností přístupů ke korporátnímu zdanění a jejich vlivu na ekonomiku budou navrženy případné změny v zákoně o daních z příjmů.

3 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

3.1 Charakteristika pojmu „daň“

„Daň představuje transfer¹⁶ finančních prostředků směřující od soukromého sektoru k veřejnému sektoru“¹⁷. Jedná se o povinnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu, která je zároveň platbou nenávratnou, neúčelovou a neekvivalentní.¹⁸

OECD¹⁹ definuje daň pro potřeby své klasifikace takto: „Daň je povinná nenávratná platba ve prospěch veřejné vlády. Daně jsou nenávratné v tom smyslu, že užitek, který za to vláda poplatníkovi poskytuje, není normálně v proporcii k jeho platbě.“²⁰

3.2 Funkce daní

Na základě hlavních ekonomických funkcí daní lze definovat její hlavní funkce, a to alokační (umístění finančních prostředků do míst, do kterých jich trh vkládá málo,

¹¹ SVATOŠOVÁ, L., KÁBA, B., Statistické metody I, s. 116 - 119

¹² SVATOŠOVÁ, L., KÁBA, B., Statistické metody I, s. 108 - 111

¹³ SVATOŠOVÁ, L., KÁBA, B., Statistické metody I, s. 119 a 120

¹⁴ SVATOŠOVÁ, L., KÁBA, B., Statistické metody I, s. 82

¹⁵ ASTAT – INTERAKTIVNÍ UČEBNICE STATISTIKY [on-line]. Dostupný z [www: http://iastat.vse.cz/Fisher.htm](http://iastat.vse.cz/Fisher.htm) [cit. 2.2.2013]

¹⁶ Transfer = jednostranný pohyb např. plateb; oproti tomu transakce je oboustranný pohyb, tj. směna mezi ekonomickými subjekty

¹⁷ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 15; ŠIROKÝ J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 9

¹⁸ BŘEZINA, K., Daňová teorie a politika, s. 4

¹⁹ OECD = Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (anglicky Organisation for Economic Co-operation and Development) je organizace 34 ekonomicky nejrozvinutějších zemí světa

²⁰ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 23

např. školství, nebo naopak jejich odejmutí z míst, ve kterých je finančních prostředků nadbytek formou např. uvalení ekologických daní), stabilizační (eliminace výkyvů ekonomiky za účelem dosažení dostatečné zaměstnanosti a cenové stability), redistribuční (přesunutí části důchodů a bohatství od bohatších ekonomických subjektů k chudším) a fiskální, která je označována za nejdůležitější. Jedná se o zajištění finančních prostředků potřebných pro hrazení veřejných výdajů. Důležitost této funkce plyne i ze skutečnosti, že daně jsou zdrojem naprosté většiny příjmů veřejných rozpočtů (cca 90 %) ²¹.

3.3 Třídění daní

Daně je možné třídit z mnoha hledisek. **Základním hlediskem** rozdělení daní je rozdělení **podle vazby na důchod** ²², tj. daně přímé a nepřímé ²³. U přímých daní (daně z důchodů, majetkové daně) platí poplatník daň ze svého důchodu a předpokládá se u nich nemožnost přenesení daňového zátěže na jiný subjekt. Oproti tomu u daní nepřímých (daně ze spotřební daně – daně ze spotřeby, daň z přidané hodnoty) poplatník neplatí daň ze svého důchodu, ale daňovou zátěž přenáší na jiný ekonomický subjekt, a to prostřednictvím zvýšení cílové ceny. Dále existuje řada dalších hledisek, ale pro potřeby této práce je důležitým rozdělením daní **institucionální třídění** ²⁴, které je používáno pro statistické účely při zpracování údajů o příjmech veřejných rozpočtů na národní a mezinárodní úrovni. U tohoto třídění je podmínkou statistická vykazatelnost u zpravodajských jednotek. Pro účely sestavení státních rozpočtů jsou nejvýznamnějšími klasifikacemi klasifikace daní OECD (OECD klasifikace daní slouží především pro mezinárodní porovnání), Mezinárodního měnového fondu a Eurostatu. Pro účely sledování HDP ²⁵ a jiných makroekonomických ukazatelů slouží statistika národních účtů OSN. ²⁶ Klasifikace daní podle OECD rozděluje daně do šesti hlavních skupin, především podle předmětu zdanění (při třídění se zohledňuje také subjekt daně, účel a pravidelnost placení). Diplomová práce je zaměřena na daň z příjmů právnických osob, která spadá podle klasifikace OECD do skupiny daní 1000 (daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů) a podskupiny 1200, tj. daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností.

Daně je možné třídit také **podle stupně progresu**. ²⁷ Toto třídění je důležité s ohledem na spravedlnost daní (viz kapitola „spravedlnost daní“), neboť progresivita

²¹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 19; funkce daní stejným způsobem popisuje také ŠIROKÝ, J., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 12 a 13; Hamerníková, B., Maatyová, A. a kol., Veřejné finance (2010), s. 108

²² Důchod = označení příjmů ekonomického subjektu

²³ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 20

²⁴ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 23; ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 58

²⁵ HDP = celková peněžní hodnota statků a služeb vytvořená za dané období na daném území. Jedná se o ukazatel používaný v makroekonomii při určování výkonnosti ekonomiky a odráží také ekonomickou aktivitu ekonomických subjektů na daném území.

²⁶ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 23

²⁷ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 28; BŘEZINA, K., Daňová teorie a politika, s. 9; ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 54

zdanění ukáže, zda jsou relativně více zdaněni ekonomické subjekty s vyšším příjmem nebo nižším příjmem. Podle progresivity zdanění rozlišujeme tyto daně progresivní (míra zdanění s růstem důchodu roste), degresivní (opak progresivní daně, neboť míra zdanění klesá s růstem důchodu) a proporcionální (míra zdanění se s růstem důchodu nemění).

3.4 Daňové zásady

Daňové zásady mají kořeny již v době působení A. Smithe (zakladatele klasické ekonomie, které současná ekonomická teorie vychází). Na jeho požadavcích na daňový systém a jednotlivé daně, vyjádřených v jeho daňových kánonech²⁸, se toho příliš nezměnilo. I v současné době je tedy po daních vyžadována „efektivnost, pozitivní vliv na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů (daňové stimuly), spravedlnost, správné působení na makroekonomické agregáty (MAE pružnost), právní perfektnost a politická průhlednost.“²⁹ A. Smith považoval právní vágnost za „větší zlo“ než nesprávně stanovené daně.

3.4.1 Efektivnost daní

Efektivnost daní je ovlivněna dvěma druhy daňových nákladů, a to administrativními náklady, které se rozlišují na přímé a nepřímé, a nadměrným daňovým břemenem (tzv. ztrátou mrtvé váhy)³⁰.

Přímé administrativní náklady

Za přímé administrativní náklady jsou označovány náklady spojené s daněmi na straně veřejného sektoru, tj. náklady spojené se správou daní. Tyto náklady je možné poměrně snadno zjistit z nákladových položek evidovaných státními institucemi. Přímé administrativní náklady představují pouhá procenta z objemu vybraných daní, a proto se nejedná o významné částky. Růst nákladů na správu daní roste se „složitostí daňového systému, s počtem různých daní, s počtem daňových sazeb, se složitostí zálohování plateb daně, s počtem výjimek při placení daně, s tím, jak často se daň vybírá, a s dalšími okolnostmi.“³¹ Náklady na správu daní nejsou „pod vlivem trhu“, a tak může docházet k jejich nadměrnému nárůstu, neboť se jedná o poskytování služeb bez konkurence a pak lze sledovat určitou neefektivnost v alokaci zdrojů. Na druhou stranu veřejný sektor má velkou výhodu, a to výhodu z rozsahu, spočívající v tom, že část agendy jím spravovaná může přinést úsporu nákladů oproti situaci, kdy by úkony musel vykonávat každý poplatník samostatně.

²⁸ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 42

²⁹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 42

³⁰ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 44; ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 102

³¹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 45

Nepřímé administrativní náklady

Nepřímé (vyvolané) administrativní náklady zatěžují, oproti přímým administrativním nákladům, soukromý sektor v podobě nákladů vynaložených na seznamování s daňovými předpisy, vyplňováním daňových přiznání, na daňové poradce, právníky, apod.³² Oproti přímým administrativním nákladům není snadné provést vyčíslení nepřímých administrativních nákladů, což je zapříčiněno tím, že nejsou statisticky podchycovány. Je tedy možné výši těchto nákladů pouze odhadovat z doby nezbytné pro vyplnění daňového přiznání, množství finančních prostředků vynaložených na splnění zákonných povinností a nákladů vynaložených v souvislosti se snahou o daňový únik (v USA jsou vyvolané náklady u důchodové daně odhadovány na 7 % z vybrané daně³³).

Růst vyvolaných nákladů souvisí se složitostí daně.³⁴ Ne vždy je však růst vyvolaných nákladů spojen s růstem přímých administrativních nákladů – oba typy nákladů mohou růst při zavedení další sazby daně, jindy jeden typ nákladů roste a druhý klesá (např. přenesení daňové povinnosti na jiný sektor). Riziko vyvolaných nákladů umocňuje právě jejich skrytost, díky které mohou být vyvolané náklady ze strany státu podceňovány a vlivem toho mohou překročit únosnou mez.

Vyvolané náklady v sobě zahrnují též silné negativum v podobě jejich progresu, tzn., že podíl vyvolaných nákladů vůči zisku je u velkého podniku mnohem nižší než u podniku menšího. Tuto skutečnost do jisté míry kompenzuje zákon o daních z příjmů možností uplatnit vůči výnosům z podnikatelské činnosti náklady v paušální výši.

Posledním aspektem hovořícím proti vyvolaným nákladům je možnost dosažení úspor veřejným sektorem tím, že část agendy nebudou vykonávat jednotliví poplatníci, ale hromadně daňová správa^{35 36}.

Největší náklady jsou na straně soukromého sektoru způsobeny změnami daňového systému.³⁷

Nadměrné daňové břemeno

Vyvolané náklady nejsou jedinými „skrytými“ náklady spojenými s daňovou povinností poplatníka. Mezi ještě „skrytější“ náklady, které snižují efektivnost ekonomiky, patří **náklady na distorze**, vyvolané každou daní.³⁸ Distorze znamená zkreslení ve veličinách, které byly ovlivněny zavedením daně. Mezi takové veličiny patří cena, výnosy a užítky, tj. daň např. zvýší cenu zdaněného zboží, snižuje čistý výnos z výroby, daň ze

³² ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 77; HAMERNÍKOVÁ, B., a KUBÁTOVÁ, K., Veřejné finance, s. 202

³³ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 46

³⁴ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 45

³⁵ Daňová správa = soustava územních finančních orgánů, podřízených Ministerstvu financí České republiky (od 1.1.2013 se daňová správa přetransformovala na finanční správu – vlastní informace)

³⁶ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 46

³⁷ KUBÁTOVÁ, cit. 28, s. 46

³⁸ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 104

zisku společností snižuje čistý výnos z podnikání. Z uvedeného plyne, že každá daň ovlivňuje chování ekonomických subjektů, a to tím, že se, s ohledem na maximalizaci užítku a minimalizaci daňové zátěže, snaží dani vyhnout. Z tohoto důvodu provedou po zavedení daně tzv. **substituci**, tj. nahradí spotřebu nebo výrobu zdaněného zboží jiným, umístí výrobní prostředky do jiného odvětví nebo do zahraničí apod. Tím, že ekonomický subjekt změní své chování, může docílit vyhnout se dani, ale nevyhne se újmě způsobené zavedením daně.³⁹

Vznik **nadměrného daňového břemene**, též nazývaného **absolutní ztráta** nebo **ztráta mrtvé váhy**, je možné vysvětlit na příkladu daně z oken zavedené v 18. století v Anglii. Poplatníci se sice dani vyhnuli tím, že zatloukli okna, ale zároveň utrpěli ztrátu užítku, který okna poskytovala. Vzniklá ztráta nikomu neprospěla – státu neplynul daňový výnos a poplatníci ztratili určitý užitek.⁴⁰ Daňové břemeno se označuje za nadměrné proto, že poplatníci, kteří daň platí, nesou kromě břemene v podobě zaplacené daně navíc břemeno způsobené právě zavedením daně.⁴¹

Pro názornost lze nadměrné daňové břemeno vyjádřit takto: daň způsobí distorzi, ta vyvolá substituci a poté vznikne nadměrné daňové břemeno, neboli nadměrné břemeno daně = daňové břemeno – výnos státu⁴². Jedná se tedy o další náklad v souvislosti s daňovým systémem, vyvolávající jeho neefektivnost.⁴³ Skutečně zaplacená daň však nepředstavuje pro společnost další náklad, ale dochází pouze k transferu ze soukromého sektoru do veřejného. Jedinou daní, u které nedocházelo k distorzi a která nevyvolávala substituci, byla paušální daň (daň z hlavy).⁴⁴ Vlivem současného volného pohybu osob však tato klasická daňová poučka zcela neplatí – při neúnosné výši daně se mohou poplatníci přemístit své sídlo.⁴⁵

Vztah závislosti velikosti daně a nadměrného břemene daně lze graficky vyjádřit následovně:

³⁹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 47

⁴⁰ HAMERNÍKOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K., Veřejné finance, s. 196

⁴¹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 47

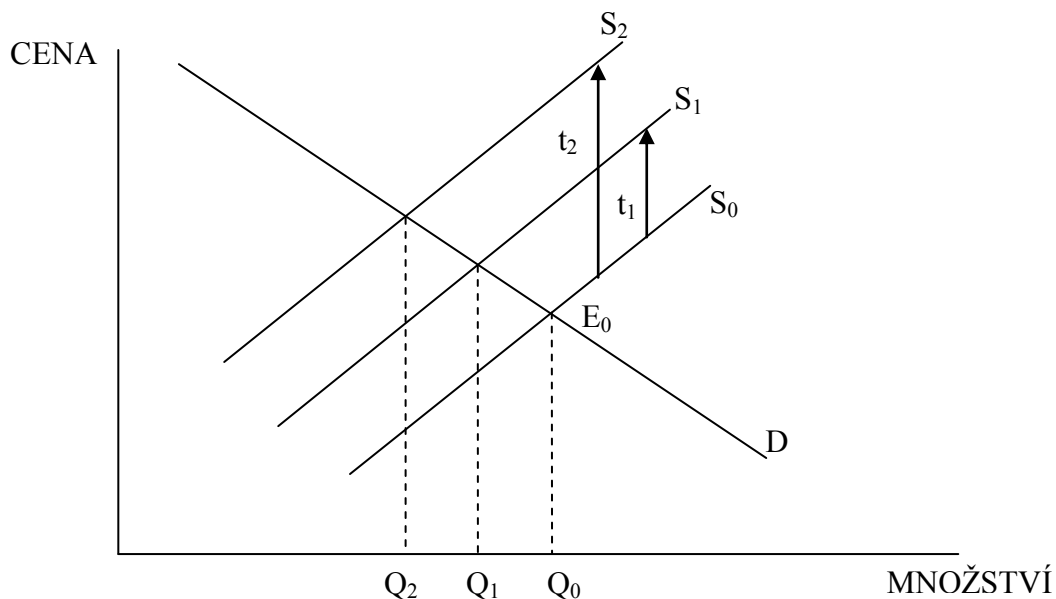
⁴² ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 103

⁴³ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 47

⁴⁴ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 104

⁴⁵ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 48

Graf 1 - závislost mezi velikostí daně a velikostí nadměrného břemeno daně



Zdroj: KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 54, HAMERNÍKOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K., Veřejné finance, s. 198

Z grafu je zřejmé, že nadměrné daňové břemeno je vymezeno trojúhelníkem stran poptávkové křivky, nabídkové křivky a stranou „t“ (velikost daně). Při zvýšení daně se zvětší i tato hrana. Z porovnání obsahu obou trojúhelníků vyplývá, že poměr jejich velikosti je druhou mocninou poměru stran „t“, tj. velikost nadměrného břemene daně se zvýší s druhou mocninou poměru „t“. Když tedy daň roste pomaleji než nadměrné břemeno daně, je vhodnější uplatňovat více malých daní než jednu velkou a tím se dosáhne i menší neefektivnosti daňového systému. Proto daňové systémy obsahují různé daně – důchodové, spotřební, daně z přidané hodnoty, majetkové.

3.4.2 Spravedlnost daní

Problematika spravedlnosti daní má hluboké kořeny a už ve starověku a středověku se stala nejdůležitějším daňovým problémem. Daňovou spravedlností se zabýval také A. Smith, který ji posuzoval nejen z pohledu zákonné sazby, ale i z pohledu nespravedlnosti způsobené neurčitými ustanoveními zákona.⁴⁶

V rámci spravedlivého zdanění rozlišujeme **princip prospěchu (ekvivalence) a platební schopnosti.**⁴⁷

⁴⁶ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 101

⁴⁷ BŘEZINA, J., Daňová teorie a politika, s. 14

Princip prospěchu

Tento princip je založen na směnné daňové teorii, což znamená, že každý má být zdaněn podle prospěchu, který má z veřejných výdajů umožněných daněmi, tj. jedná se tedy o posouzení užítku poplatníka plynoucího ze služeb státu, jež daně umožňují. Z toho plyne, že poplatník mající ze státních služeb větší prospěch, měl by platit vyšší daně. Problém spočívá v definici pojmu „větší prospěch“. Podle A. Smithe má být daň tím vyšší, čím vyšší má poplatník důchod podléhající ochraně státu. Existuje však i opačný názor, že bohatší poplatníci si řadu služeb obstarají na „vlastní účet“, a proto mají větší prospěch ze státních služeb méně majetní – taková daň by byla daní regresivní. Většina veřejných statků však nemůže být na principu prospěchu založena, neboť spotřebu veřejného statku nelze mezi poplatníky rozdělit (např. policie), ale také z toho důvodu, že řada veřejných statků je založena na solidaritě (např. sociální dávky) a použitím principu prospěchu by se solidarita eliminovala.⁴⁸

Princip prospěchu je z ekonomického pohledu výhodný, neboť v sobě spojuje stránku výdajů a příjmů, a to jak na straně státu, tak na straně jednotlivých ekonomických subjektů. Z pohledu distribuce je princip neutrální, neboť tím, že poplatník zamění daňovou zátěž za prospěch poskytující veřejným sektorem, tj. poplatníková situace po zdanění je stejná jako před zdaněním. Nová daň proto nemá vliv na spravedlnost distribuce.⁴⁹

Princip platební schopnosti

Podle tohoto principu, nazývaného též principem berní způsobilosti, se daně ukládají s ohledem na schopnost daň platit. V rámci spravedlivého zdanění se jedná o nejvyužívanější princip. Pro využití tohoto principu je nutné stanovit základnu, jakožto veličinu představující schopnost platit daně. Mezi využívané základny se řadí důchod (důchod v ekonomickém pojetí, tj. příjem ekonomického subjektu), spotřeba (výdaje), bohatství, popř. jiné základny. Pak následuje stanovení mechanismu, kterým se bude daň podle základny stanovovat. Aby byla dosažena spravedlnost zdanění, musí být splněn horizontální a vertikální princip. **Horizontální spravedlnost** znamená, že dva poplatníci, kteří jsou ve sledovaných parametrech (vymezujiících rovněž daňovou základnu) na stejné úrovni, by měly platit stejnou daň. **Vertikální spravedlnost** znamená, že poplatník vykazující lepší sledované parametry by měl platit vyšší daň.^{50,51}

Nejčastěji je za základnu považován důchod. Pouhé definování základny však není pro účely praktikování principu platební schopnosti dostačující, tj. je nutné specifikovat intenzitu vztahu mezi základnou a výší daně. Už vymezení samotné základny není triviální záležitostí – např. u naturálních příjmů, implicitní důchody (např. výnos týkající se kapitálu, který však ekonomický subjekt neprodal) či důchody označované za

⁴⁸ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 103 a 104; HAMERMÍNOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K., Veřejné finance, s. 193 a 194

⁴⁹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 104

⁵⁰ BŘEZINA, J., Daňová teorie a politika, s. 14

⁵¹ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 74 a 76

„nespravedlivě nabyté“ (např. výhry). Vymezení vztahu mezi základnou a daní vychází z **teorie oběti**, která vyjadřuje, že každý poplatník má utrpět na svém užitku stejnou újmu (obět). Na základě této teorie a za předpokladu, že uložení daně nemá vliv na výdajovou stránku veřejných rozpočtů (výdajová politika nemá vliv na užitek poplatníků), lze rozlišit tři systémy zdanění podle principu platební schopnosti: zdanění podle stejné absolutní oběti, proporcionální oběti a mezní oběti. **Stejná absolutní obět'** spočívá v tom, že čím má poplatník větší důchod, tím platí větší daň. Aby u obou poplatníků (poplatník A je chudší než poplatník B) nastala stejná absolutní obět', je nutné uložit poplatníkovi B vyšší daň (rozdíl mezi vyšší daně před zdaněním a po něm) než poplatníkovi A. **Stejná proporcionální obět'** znamená, že relativní obět' má být u všech důchodů na stejné úrovni. **Stejná mezní obět'** (nejmenší úhrnná obět') vychází z toho, že vyrovnání mezních obětí, představuje nejmenší úhrnnou obět', tj. nejvyšší celkový užitek. Jedná se o stav, kdy nelze žádnému ekonomickému subjektu snížit užitek a jinému zvýšit, aniž by neklesl celkový užitek (viz optimální zdanění). Rovnost důchodů po zdanění by nastala, pokud by ekonomické subjekty měly stejné křivky mezního užitku, tj. při stejném důchodu by vnímaly stejný celkový užitek. Princip systému stejné mezní oběti je uveden na následujícím grafu. Tento systém zdanění vede k silné progresi.⁵²

Daňovou spravedlnost nelze dávat do souvislosti pouze s výší skutečného daňového dopadu, neboť ji ovlivňuje i způsob výběru daní, při němž by měla být zachována spravedlnost ve smyslu jasně definovaných „pravidel hry“ ve vztahu mezi poplatníkem a finančním úřadem. Za spravedlivý daňový systém však nelze označit systém umožňující daňové úniky, neboť v daňových únicích je nutné spatřovat finanční zvýhodnění těch poplatníků, kteří daňové úniky využívají oproti poctivějším poplatníkům. Daňové úniky vyvolává poplatníky pocíťovaná nespravedlnost ve zdanění, která veden k jejich snaze se daním vyhnout.⁵³

Daňová spravedlnost je vždy spojena s redistribucí (přerozdělením) důchodů prostřednictvím daní, neboť daně představují snížení výše disponibilního důchodu ekonomickým subjektům. Redistribuce důchodů může být různě intenzivní – progresivní krátí více větší důchody, regresivní naopak více menší důchody a proporcionální je střední cestou, tj. všechny důchody stejnou měrou. Při uplatňování zásady spravedlivého zdanění je nutné též zohlednit výší daňového přesunu a dopadu na jiné subjekty, neboť uložena daň může mít silný dopad na jiný okruh ekonomických subjektů, než na jaký měla daň podle vůle zákonodárců dopadnout.⁵⁴

⁵² KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 105 - 109

⁵³ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 110

⁵⁴ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 111; HAMERNÍKOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K., Veřejné finance 193

3.5 Charakteristika pojmu „daňová politika“

V práci bude pojednáno o aplikaci daňové politiky vybraných států, České republiky a Evropské unie na korporátní zdanění. Je tedy nutné nejdříve vymezit pojem „daňová politika“ a pojem „korporace“.

Daňová politika je „klíčovou součástí fiskální politiky, jejímž prostřednictvím stát v rámci své hospodářské politiky ovlivňuje vývoj ekonomiky, především dynamiku jejího růstu a vývoj inflace“.⁵⁵ Na míru zásahu státu v této oblasti se názory různí, avšak panuje shoda na tom, že nesprávná daňová politika může způsobit škody, zejména být příčinou deformace tržního prostředí a potlačování ekonomické aktivity. Pojem daňová politika znamená „praktické využívání daňových nástrojů k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti“.⁵⁶ Předmět daňové politiky lze chápat jako „praktické uplatňování zásad a principů při tvorbě a fungování jednotlivých daňových systémů, srovnání jednotlivých národních daňových soustav a jejich interakce“.⁵⁷

Pojem „daň ze zisku společností“

V souvislosti se zdaněním společností se vyskytují pojmy jako „důchodová daň korporací“ nebo „daň ze zisku korporací“. V České republice se používá označení „daň z příjmů právnických osob“⁵⁸. Pojmová „různorodost“ plyne z rozdílnosti právních úprav jednotlivých států a jejich daňové politiky.⁵⁹

Pojem „společnost“ může mít dvojí význam. V širším smyslu označuje všechny právnické osoby. Oproti tomu v užším smyslu se za společnost považuje pouze akciová společnost, která se nazývá také korporací. Některé státy rozlišují různé formy právnické osoby a zdaňují je rozdílnými sazbami. Pro účely práce bude společností chápána právnická osoba, tj. jako obchodní, tak jiné forma společnosti. Toto pojetí odpovídá i OECD členění příjmů – pod označením 1 200 jsou zahrnuty daně společností; tyto daně spadají do obecnějšího označení 1 000 (daně z důchodů, ze zisků a kapitálových výnosů).⁶⁰

3.6 Daňová konkurence

Již po desetiletí probíhá na celém světě globalizace všech aspektů lidské společnosti. Toto „zmenšování“ světa se nevyhlo ani daním. Globalizace umožňuje ekonomickým subjektům transfer daňového základu do země s nižším daňovým zatížením. Tyto úkony provádějí ekonomické subjekty jak legálně, tak i nelegálně, a vyhýbají se tím

⁵⁵ STEJSKAL, J., Daňová teorie a politika, s. 7

⁵⁶ ŠIROKÝ, J., Daňová teorie s praktickou aplikací, s. 11

⁵⁷ STEJSKAL, J., Daňová teorie a politika, s. 8

⁵⁸ STEJSKAL, J., Daňová teorie a politika, s. 40

⁵⁹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 186

⁶⁰ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 187

zdanění. Transfer základů daně je ulehčen, pokud v rámci určitého uskupení funguje volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. Takovým prostorem je jednotný trh vytvořený v rámci Evropská unie. Reakcí na tyto tendence ekonomických subjektů se stala tzv. **daňová konkurence**. Na rozdíl od klasické konkurence na trhu se jedná se konkurenci mezi státy, projevovaná snahou vlád přilákat do země prostřednictvím výhodnějších daňových podmínek co nejvíce daňových základů (důchody, obraty firem, úroky a dividendy).⁶¹

Tržní prostředí a s ním spojená konkurence je považována za nejefektivnější způsob alokace zdrojů. Konkurence sice zvyšuje celkovou efektivnost, avšak vyjma případů, kdy dochází k selhání trhu. Takovým případem je i oblast daní, neboť daně nefungují na tržním principu „něco za něco“, tj. poplatník za odvedenou daň nedostává ekvivalentní protihodnotu. Vlivem toho není poplatník motivován k placení daně v určité zemi, a to bez ohledu na rozsah veřejných služeb využívaných v daném státě. Daňová konkurence proto nevede ke snižování nákladů na výběr daní a optimalizování rozsahu a strukturu poskytovaných veřejných služeb, ale naopak hrozí riziko neadekvátního útlumu veřejného sektoru a poddimenzované funkce státu.⁶²

Vznik daňové konkurence je podmíněn možností přesunu základu daně do jiného státu. Daňová konkurence je proto u různých daní různě silná. Silná daňová konkurence nastává u nejvíce mobilních daňových základů, tj. zisků právnických osob, u příjmů z finančního kapitálu (úroky a dividendy), daňový základ u DPH či spotřebních daní. Rezistenci vůči daňové konkurenci vykazuje zdanění pracovních příjmů a majetkové daně.

Aby mohla být daňová konkurence omezována, je nutné uplatňovat společný postup v daňové oblasti u všech zemí začleněných do příslušného jednotného trhu a provádět příslušná daňová opatření jak na úrovni státu, tak úrovni nadnárodní.⁶³

3.7 Daňová koordinace a harmonizace

Přibližování daňových systémů na mezinárodní úrovni lze rozdělit na dva stupně. Tím základním je **daňová koordinace**, první stupeň mezinárodního postupu ke sblížení daňových systémů,⁶⁴ na kterou navazuje vyšší stupeň, a to **daňová harmonizace**.

Daňová koordinace spočívá ve „vytváření bilaterálních nebo multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů“.^{65,66} Tato schémata obsahují

⁶¹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 158; NERUDOVIČ, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008), s. 20

⁶² KUBÁTOVÁ, K., cit. 56, s. 158; NERUDOVIČ, D., cit. 56, s. 20

⁶³ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 159

⁶⁴ NERUDOVIČ, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008), s. 19; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 26

⁶⁵ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 159;

⁶⁶ Arbitrážní obchod = obchod využívající rozdílných cen

doporučení v hlavních oblastech škodlivé daňové konkurence a návrhy pro bilaterální smluvní vztahy v rámci členských zemí. Tímto schématem je např. vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma státy či způsob postupu proti tzv. daňovým rájům. Důležitým aspektem daňové koordinace je vzájemné poskytování informací o příjmech rezidentů⁶⁷ v jiných zemích. U daňové koordinace je nutné zmínit, že se nejedná o „fenomén“ pouze států Evropské unie, neboť daňová koordinace je uplatňována i v rámci mezinárodních organizací, jakými je např. OECD, MMF, OSN či Mezinárodní měnový fond.⁶⁸ Koordinace daní OECD se zaměřuje na dvě oblasti: vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění a seznam daňových rájů ve světě, včetně boje proti nim. Koordinaci lze rozdělit na dva typy:

- smluvní (= smluvní ujednání států o tom, že se budou chovat dohodnutým způsobem – jedná se např. o uzavírání bilaterálních smluv, hlavně smluv o zamezení dvojího zdanění),
- spontánní (= jednostranná koordinace zapříčiněná daňovou soutěží – např. snižování nominálních sazeb korporátních daní vlivem daňové konkurence).⁶⁹

Daňová harmonizace spočívá v „přizpůsobování a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí“. ⁷⁰ Daňová harmonizace má u každé daně tři fáze: definice daně, která se má stát předmětem harmonizace, poté harmonizování základu daně a následně sazby daně. Harmonizace si nevymíní, aby byly ve všech zainteresovaných státech stejné daně, stejné daňové základy a daňové sazby. S ohledem na politické názory na daňovou harmonizaci, směřuje daňová harmonizace jen k daňovému sladění nebo přiblížení daňových soustav. Cílem daňové harmonizace je tedy minimalizovat daňové překážky fungování vnitřního trhu.⁷¹

Harmonizace v oblasti daní však nespočívá v harmonizaci samotných daní, ale do této oblasti spadá také harmonizace a koordinace daňové správy, včetně požadavků na efektivní daňovou administrativu. V rámci daňové harmonizace dochází rovněž k poskytování informací o daňových záležitostech subjektů nejen mezi státy, ale též mezi daňovými správami jednotlivých zemí a jinými institucemi (např. bankami).⁷²

⁶⁷ Daňový rezident = poplatník, jehož veškeré tuzemské i zahraniční příjmy podléhají zdanění v tuzemsku

⁶⁸ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 159

⁶⁹ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008), s. 19; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 26

⁷⁰ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 26

⁷¹ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 233

⁷² KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 160

3.8 Daňová politika Evropské unie v oblasti korporátního zdanění

V rámci Evropské unie existovaly zpočátku snahy o harmonizaci přímých i nepřímých daní. V oblasti přímých daní však skutečnost „pokulhává“ za původními plány, neboť harmonizační proces postupuje velmi pomalu. Sice vznikly pokusy o harmonizaci důchodových daní, avšak ani jeden nebyl úspěšný. Jednalo se o např. o návrh direktivy z roku 1988, která vymezovala daňový základ pro zdanění korporací, avšak rok poté byla stažena. Další snahou o harmonizaci korporátního zdanění byla zpráva Komise nezávislých expertů vydaná v roce 1992, v jejímž čele stál bývalý nizozemský ministr financí Herman Onno Christiaan Rudolf Ruding, která definovala požadavky na harmonizaci korporátních daní. Hlavní překážky v harmonizačních snahách spočívá nikoliv v ekonomické oblasti, ale v oblasti politické, neboť jednotlivé státy nechtějí připustit „evropskou“ úpravu důchodových daní a jakékoliv snahy o jejich harmonizaci považují jako vměšování do vlastních záležitostí, tj. státy považují důchodové daně za svrchovanou záležitost každého státu. I přes tato negativa se však opět začínají objevovat snahy o harmonizaci korporátních daní.⁷³

Harmonizační snahy narážejí na zásadní rozdíl v pohledu na „zdanitelný zisk“. Názorová rozdílnost vychází z rozdílnosti účetních systémů a tím i rozdílné pojetí výsledku hospodaření. Jedním názorovým „táborem“ je Velká Británie a Nizozemí, podle nichž se účetní zisk podstatně liší od daňového základu. Svůj názor opírají o různorodost koncepce závěrkových účtů, vyvolané různorodostí jejich obsahu, které nejsou shodné s daňovou koncepcí. V takovém případě se jedná o **účetnictví**, ze kterého se „převezme“ výsledek hospodaření a ten se transformuje na základ daně pomocí mimoúčetních operací. Zcela opačný názor zastává Německo, podle kterého se účetní zisk od daňového základu téměř neliší. Účetní zisk je pak podkladem pro výpočet daňového základu, přitom se tyto dvě veličiny v absolutním vyjádření téměř neliší. Účetnictví, v rámci něhož se výsledek hospodaření rovná daňovému základu se označuje za **daňové účetnictví**. Ostatní země se pohybují mezi těmito názorovými proudy. Právě rozdílnost názorů na vztah daní a účetnictví lze označit za „brzdu“ harmonizačního procesu v oblasti přímých daní.⁷⁴

V současnosti se daňová harmonizace a koordinace zaměřuje především na volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. Proto daňová politika Evropské unie sleduje tři hlavní cíle: stabilizování daňové kapacity členských zemí (legislativní úprava daňových toků mezi členskými zeměmi, harmonizovat zdanění nadnárodních společností, potlačit daňové úniky využitím nástrojů sekundárního evropského práva, eliminovat dvojí zdanění), fungování jednotného trhu a podpoření růstu zaměstnanosti.

⁷³ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 204; NERUDOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů v zemích Evropské unie (2011), s. 76; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 61

⁷⁴ NERUDOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 82; KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 205; ŠIROKÝ, cit. 73, s. 61

3.8.1 Koordinace korporátního zdanění

Politické důvody prozatím tvoří v Evropské unii překážku v harmonizačním procesu důchodových daní, proto jednotlivé státy přijímají doporučení ze strany OECD. Evropská unie tedy pro koordinaci korporátního zdanění využívá materiály a doporučení vydaná OECD. Tato doporučení se týkají bila(multi)laterálních smluv uzavíraných v oblasti přímého zdanění.⁷⁵

Hlavním nástrojem Evropské unie v oblasti koordinace korporátního zdanění jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění.⁷⁶ Dvojí (či vícenásobné) mezinárodní zdanění vzniká vlivem „střetu“ více daňových systémů různých zemí, tj. zdrojové země (= stát, ve kterém se nachází zdroj příjmů či majetku) a státu, ve kterém je příjemce daňovým rezidentem.⁷⁷ Dvojí zdanění není žádoucí, protože snižuje zisk a tím tlumí ekonomickou aktivitu na území jiných zemí. Existují tři modely smluv: model OECD, model OSN a model USA.⁷⁸

Ve vztahu ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění je nutné předně uvést, že nezavádějí žádné nové daně – jsou „doplněním“ národních daňových systémů. Jejich cílem je především:

- zamezit dvojímu zdanění nebo naopak nezdanění,
- v maximální míře eliminovat možnosti daňových úniků (např. prostřednictvím výměny informací mezi daňovými správami členských zemí),
- vytvořit podmínky pro vzájemnou úzkou spolupráci daňových správ členských zemí (za účelem možnosti neformálního řešení daňových problémů),
- nastavit pravidla pro „objektivně správného“ rozdělení výnosu mezi smluvní státy,
- podpořit hospodářské, kulturní a jiné vztahy,
- zamezit daňové diskriminaci.⁷⁹

OECD model

V oblasti zamezení dvojího zdanění došlo v roce 1963 k přijetí tzv. **Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění** (anglicky „OECD Model Tax Convention“)⁸⁰, která vymezuje tzv. **pravidlo tržního odstupu** (anglicky „armis-length standard“, zkráceně **ALS**), které je aplikováno na transferové ceny⁸¹ obchodně či finančně spojených společností.⁸² Takovéto ceny by měly odpovídat cenám obvyklým, tj. cenám, které by byl

⁷⁵ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 26 a 61; KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 204 a 205

⁷⁶ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 205

⁷⁷ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 102

⁷⁸ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 158

⁷⁹ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 156

⁸⁰ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 59 a 102

⁸¹ Transferové ceny = ceny uplatňované u transakcí mezi ekonomicky či personálně propojenými subjekty (vlastní poznatky)

⁸² KUBÁTOVÁ, cit. 76, s. 205

sjednány ve stejných či obdobných vztazích mez nespojenými osobami.⁸³ V případě, že se cena sjednaná mezi spojenými osobami odchyluje od obvyklé ceny, je rozdíl podroben dani. Využití uvedeného principu není omezeno pouze na mezinárodní transakce, ale též i na transakce tuzemské.

Model OECD obsahuje 31 článků.⁸⁴ Mezi nejdůležitější ustanovení smlouvy patří článek 23, který stanovuje **metody pro zamezení dvojího zdanění**.⁸⁵

Model OECD je využíván ve smluvních vztazích mezi hospodářsky vyspělými státy⁸⁶, protože kompetence pro zdanění příjmů náleží tomu státu, ve kterém je poplatník rezidentem. Smlouva o zamezení dvojího zdanění založená na modelu OECD dopadá vždy na rezidenty smluvních států a upravuje zdanění příjmů a majetku.

Vzorová smlouva OECD ponechává jednotlivých státům možnost volby metody zabránění dvojího zdanění, a tak smlouvy o zamezení dvojího zdanění postavené na modelu OECD umožňují aplikovat dvě metody zamezení dvojího zdanění, a to metodu vynětí a metodu zápočtu. Smlouvy také obsahují speciální ustanovení, která se týkají např. výměny informací mezi daňovými orgány smluvních států, vzájemné pomoci při výběru daně, vyřešení případu prostřednictvím dohody (jedná se o zamezení daňové diskriminace ve zvláštních případech), výměny informací za účelem zamezení dvojímu zdanění a výkladu ustanovení dané smlouvy.⁸⁷ Žádná smlouva o zamezení dvojího zdanění však nesmí být v rozporu s právem Evropské unie, neboť přestože jsou přímé daně v gesci národních států, při jejich výkonu jsou jednotlivé státy povinny dodržovat evropské právo.

Model OSN

Na základě série vyjednávání z období let 1968 – 1977 vznikla Modelová smlouva OSN, přijatá v Ženevě v roce 1979. O rok později byla publikována pod názvem „**Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi**“. Tento model však od doby svého přijetí nezůstal v nezměněné podobě. Vlivem ekonomických a finančních změn, rozvoji globalizace a zvyšování počtu daňových rájů byl model v 90. letech dvacátého století revidován.⁸⁸

Smlouva o zamezení dvojího zdanění podle modelu OSN představuje kompromis mezi zdaňováním v „rezidentském státě“ a „zdrojovém“ státě“. Oproti smlouvě podle modelu OECD klade větší důraz na zdanění ve „zdrojovém“ státě“⁸⁹, což je podmíněno jednak tím, že při zdanění příjmu plynoucího z majetku v zahraničí budou zohledněny výdaje související s tímto příjmem (zdaněn tedy bude jen čistý příjem), a také tím, že

⁸³ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2007), s. 45

⁸⁴ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 161

⁸⁵ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 104

⁸⁶ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 232

⁸⁷ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 163

⁸⁸ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 164

⁸⁹ ŠIROKÝ, J. a kol., cit. 86, s. 232

zdanění nebude v míře odrazující zahraniční investice a příjem plynoucí z investice bude spravedlivým způsobem rozdělen se zemí, ze které je kapitál poskytován.⁹⁰

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění založené na modelu OSN mají velmi podobné články jako smlouvy založené na modelu OECD, ale mají pouze 29 článků. Rozdíly spočívají také v obsahu ustanovení upravujících stálou provozovnu, zisky podniků, dividendy, úroky, licenční poplatky, zisky ze zcizení majetku a ostatní příjmy.⁹¹

Základní rozdíl mezi modelem OSN a OECD lze najít v rozdílnosti zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků, protože model OSN nestanovuje sazby srážkových daní, tj. úprava v této oblasti je přenechána na bilaterální jednání. Licenční poplatky je možné podle OSN modelu zdanit ve „zdrojovém státě“, pakliže výše daně nedosáhne určitého procenta z hrubé částky – tento postup podle OECD modelu není možné, neboť OECD model ukládá zdanit licenční poplatky ve státě, ve kterém je jejich příjemce rezidentem.⁹²

Zdanění zisků ze zcizení majetku se provádí podle OSN modelu ve „zdrojovém státě“. Zisky ze zcizení akcií a jiných obdobných práv na společnosti vlastníci především nemovitý majetek umístěný ve „zdrojovém státě“, podléhají zdanění podle OSN modelu ve „zdrojovém státě“. Stejný postup zavedl OECD model v roce 2003.⁹³

V případě ostatních příjmů se způsob zdanění v obou modelech rozchází – podle OSN modelu se příjmy zdaní ve „zdrojovém státě“, kdežto podle OECD modelu ve státě, ve kterém je poplatník, získávající tyto příjmy, rezidentem.⁹⁴

Model USA

Kromě OECD a OSN modelu se od roku 1996 vyskytuje jednotný model smlouvy o zamezení dvojího zdanění také v USA. Tento model je podkladem pro všechny smlouvy uzavírané USA. Model reflektuje zájmy USA, které jsou kapitálovou exportní zemí. Podle tohoto modelu podléhají v USA zdanění všechny příjmy (tedy celosvětové) rezidentů a zároveň jsou oprávněny zdaňovat příjem jako „zdrojová země“. Tyto skutečnosti vyplývají z např. velmi obsáhlé definice pojmu „zisky podniku“, zdanění zisků plynoucích z námořní a letecké přepravy, zdanění dividend, které vyplácejí investiční společnosti a nemovitostní investiční trusty⁹⁵, metody zápočtu uplatňované ve smlouvách, výměny informací, včetně spolupráce v oblasti administrativy, či využívání tzv. LOB clauses^{96 97}.

⁹⁰ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 165

⁹¹ ŠIROKÝ, J. a kol., cit. 86, s. 232

⁹² NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 166

⁹³ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 163

⁹⁴ NERUDOVA, D., cit. 111, s. 163

⁹⁵ Trust = sdružení majetku, který jedna či více osob svěří do správy správcům, a to za účelem hospodaření s ním ve prospěch původních vlastníků či třetích osob (svěřením do správy se správci stanou vlastníky tohoto majetku)

⁹⁶ LOB clauses = ustanovení, která omezují využívání výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění postavených na USA modelu

⁹⁷ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 167

Evropský model (zatím nebyl přijat)

V současné době neexistuje v Evropské unii jednotný model, podle kterého by členské země měly uzavírat smlouvy o zamezení dvojího zdanění. OECD Model není multilaterální dohodou⁹⁸, není v ní pevně stanovena metoda zápočtu daně a smluvní státy nejsou zavázány k předávání informací sloužících k výběru daní v těchto státech. Z tohoto důvodu si Evropská komise stanovila cíl vytvořit **model evropské smlouvy (konvence) o zamezení dvojího zdanění** (anglicky „European Union Model Tax Convention“; ve zkratce EU Model Tax Convention), na základě níž by členské státy uzavíraly bila(multi)laterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V roce 2005 se Evropská komise pokusila navrhnout EU Model Tax Convention, kterou by musely podepsat všechny členské státy, a pak by nahradila stávající bilaterální smlouvy. Problém však spočívá v nutnosti přijetí konvence v podobě směrnice, která však vyžaduje jednomyslný souhlas všech členských států. V blízké budoucnosti se proto snaha Evropské komise nejeví jako uskutečnitelná a model Evropské konvence zatím nepatří mezi priority Evropské komise.⁹⁹

K nejdůležitějším ustanovením každé smlouvy o zamezení dvojího zdanění patří určení **metody zamezení dvojího zdanění**.¹⁰⁰ Buď může být jedna metoda použita na všechny příjmy nebo více metod na různé druhy příjmů. Metody lze rozdělit na dvě kategorie, a to **metody založené na vynětí zahraniční daně** a **metody založené na zápočtu zahraniční daně**. Evropské země nejčastěji využívají metodu vynětí s progresí zprůměrováním a metodu zápočtu prostého.¹⁰¹

Metoda vynětí zahraničních příjmů ze zdanění má dvě podoby: vynětí úplné a vynětí s výhradou progresse. Vynětí spočívá v tom, že zahraniční příjem rezidenta se vyjme, tj. nezahrne do základu daně. V případě, že se tento příjem dále nebere již v úvahu, se jedná se o metodu úplného vynětí (anglicky „full exemption“). Mnohem častěji je aplikována metoda vynětí s výhradou progresse (anglicky „exemption with progression“). V tomto případě se zahraniční příjem také vyjme, ale pro zdanění se použije daňová sazba odpovídající souhrnu všech příjmů, tj. včetně zahraničních. Metoda vynětí s výhradou progresse má význam v případě progresivní sazby daně. U této metody se využívá varianta tzv. zprůměrování (anglicky „averaging“), což znamená, že se vypočte průměrná daňová zátěž souhrnu všech příjmů, tj. domácích i zahraničních, a výsledné procento se uplatní na zdanění domácích příjmů. Existuje také méně častá varianta, a to tzv. varianta nadečtení (metoda vrchního dílku; anglicky „top slicing“) spočívající v tom, že o domácí příjmy se fiktivně zvýší zahraniční příjmy; domácí příjmy jsou pak v pozici „horního příjmu“ z celkových příjmů. Procento odpovídající celkovému objemu příjmů se použije pro zdanění domácích příjmů.¹⁰²

⁹⁸ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 232; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 105

⁹⁹ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 154

¹⁰⁰ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 53

¹⁰¹ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 163

¹⁰² ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 228 – 230; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 104; SOJKA, V., Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, s. 37 - 41

Metoda zápočtu znamená, že ve státě, ve kterém je poplatník rezidentem, se do daňového základu zahrnou všechny jeho příjmy, tj. jak domácí, tak zahraniční. Z tohoto daňového základu se vypočte daň a od ní se poté odečte daň zaplacená v zahraničí. Podobně jako metoda vynětí, má i metoda zápočtu své podoby. Jedná se o metodu zápočtu plného a metodu zápočtu prostého. Podle první metody se od daně z celkových příjmů (domácích i zahraničních) vypočítané v tuzemsku, odečte v plné výši daň zaplacená v zahraničí. V případě použití druhé metody, za účelem eliminace dopadu vyššího zdanění příjmů ve státě zdroje, se daň zaplacená v zahraničí započte na tuzemskou daňovou povinnost, ale pouze do výše daně, která by připadala poměrně na zahraniční základ daně (zahraniční příjmy / celosvětové příjmy x daň z celosvětových příjmů). Pokud by nebylo možné započíst celou výši daně zaplacené v zahraničí, pak by se tento rozdíl stal daňovým nákladem následujícího zdaňovacího období.¹⁰³

Výše uvedené metody, zaměřené na zamezení dvojímu zdanění na úrovni států, je nutné odlišovat systémů zamezení dvojího zdanění na úrovni společnosti, tj. ve vztahu společnosti a akcionáře. V oblasti zamezení dvojímu zdanění na úrovni společnosti je systém vynětí též označován jako zápočet rozdělených zisků na úrovni akcionáře, který může být plný nebo částečný¹⁰⁴, označovaný též jako imputační systém¹⁰⁵. Jedná se o způsob zdanění rozdělených zisků společností, tj. propojení daně z příjmů fyzických a právnických osob¹⁰⁶, který nelze zaměňovat s metodou vynětí užívanou v oblasti smluv o zamezení dvojího zdanění příjmu či kapitálu (druhou metodou je metoda zápočtu).¹⁰⁷

3.8.2 Harmonizace korporátního zdanění

Nástroje daňové politiky v oblasti harmonizace korporátního zdanění vyplývají ze dvou pramenů práva: **primárního a sekundárního**.

Primární pramen evropského práva tvoří tzv. evropské smlouvy, tj. zakládající smlouvy a smlouvy o přistoupení. Mezi tyto smlouvy patří Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli v roce 1951, tzv. Římské dohody z roku 1957 (následně nově uzavíranými smlouvami o Evropské unii nebyly dotčeny), Lisabonská smlouva, platné od 1.12.2009, došlo ke změně Smlouvy o založení Evropského společenství (podepsaná dne 25.3.1957) a Smlouva o Evropské unii (podepsaná dne

¹⁰³ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 229 – 230; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 105; SOJKA, V., Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, s. 33 - 37

¹⁰⁴ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 201; ŠIROKÝ, J., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 143 a 144

¹⁰⁵ KUBÁTOVÁ, cit. 104, s. 201; STEJSKAL, J., Daňová teorie a politika, s. 46; BŘEZINA, J., Daňová teorie a politika, s. 54

¹⁰⁶ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 200 a 201; ŠIROKÝ, J., cit. 104, s. 143 a 144

¹⁰⁷ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008), s. 138; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 105; ŠIROKÝ, J., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 228 a 229

7.2.1992 a účinná od 1.11.1993). První ze jmenovaných smluv byla přejmenována na Smlouvu o fungování Evropské unie. Texty v daňové oblasti však nebyly změněny.¹⁰⁸

Mezi další primární prameny práva patří **judikáty Evropského soudního dvora**. Judikatura Evropského soudního dvora se v posledních letech stala významným prvkem harmonizačního procesu v oblasti přímého zdanění. Judikáty jsou závazné nikoliv pro všechny členské země, ale pro stát, vůči kterému bylo soudní řízení vedeno. Nestanovuje způsob provedení změny, ke které musí na základě daného rozsudku dojít, neboť změnu lze prosadit prostřednictvím legislativního procesu, což je politické rozhodnutí a tím nespadá do kompetence Evropského soudního dvora. Evropský soudní dvůr tak nenahrazuje Evropskou radu či Evropskou komisi. Rozsudky Evropského soudního dvora mají zásadní a nezastupitelný význam pro aplikaci legislativy Evropské unie. Na jejich základě, tj. nikoliv na základě směrnice či nařízení, dotčené členské země provádějí změny národní daňové legislativy, a proto lze judikaturu Evropského soudního dvora označit za **nástroj negativní daňové harmonizace**. Tím, že nestanovuje stejný přístup pro všechny, nelze judikaturu Evropského soudního dvora považovat za prostředek harmonizačního procesu, avšak lze na ni nahlížet jako na alternativní nástroj směřující k efektivnímu fungování jednotného trhu, neboť členské země odstraňují z národní daňové legislativy ta ustanovení, která nejsou v souladu s principy zakládajících smluv.¹⁰⁹

Sekundární pramen práva tvoří **nařízení a směrnice, které jsou hlavními harmonizačními nástroji**. Nařízení se od směrnice (direktivy) odlišuje v tom, že nařízení má obecnou platnost a je závazné pro všechny členské země. Oproti tomu směrnice sleduje určitý cíl, ale konkrétní opatření směřující k dosažení vytčeného cíle ponechává v kompetenci národních orgánů.¹¹⁰

Harmonizace přímých daní neprobíhá s takovou intenzitou jako u nepřímých daní. Hlavním harmonizačním nástrojem se staly směrnice, které zásadním způsobem ovlivňují harmonizační proces v oblasti přímých daní. Jedná se především o následující směrnice:

- **Směrnice č. 77/799/EEC, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní**
- **Směrnice č. 90/434/EHS (The Merge Directive)**, tzv. Směrnice o fúzích,
- **Směrnice č. 90/435/EHS (The Parent-Subsidiary Directive)**, tzv. Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností,
- **Směrnice č. 2003/48/ES (The Saving Directive)**, tzv. Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru – jedná se o směrnici týkající se fyzických osob. Tato práce je zaměřena na právnické osoby, a proto nebude v práci o této směrnici pojednáno.

¹⁰⁸ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2007), s. 31, 12 – 14; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 19- 24, 45; KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 160

¹⁰⁹ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2007), s. 31 a 32

¹¹⁰ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2007), s. 32 – 34; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 45; KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 161

- **Směrnice č. 2003/49/ES** (The Interest and Royalties Directive), tzv. Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků.

Směrnice o fúzích a Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností nabyly účinnost 1.1.1993. Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků nabyly platnosti 1.1.2004).¹¹¹

Základní směrnici v oblasti přímého zdanění představuje **směrnice** z roku 1977 **o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní**, kterou byly členské země povinné implementovat do národní legislativy nejpozději do 1.1.1977. Směrnice se týká výměny informací mezi daňovými správami jednotlivých zemí a jejich vzájemné spolupráce. Směrnice prošla řadou novelizací. **Směrnice č. 2004/56/EC** rozšířila původní směrnici o možnost provádět souběžné daňové kontroly a **směrnice č. 2004/106/EC** vymezuje oblasti spolupráce daňových orgánů členských zemí při výměně informací.¹¹² **Směrnice č. 2011/16/EU**, která nahradila původní směrnici, nově vymezila pravidla spolupráce členských států v oblasti výměny informací a zavedla tzv. povinnou automatickou výměnu informací. Na základě této směrnice jsou členské státy od 1.1.2014 povinné si navzájem vyměňovat informace o svých rezidentech. Kromě povinné automatické výměny informací zavádí tato směrnice také tzv. spontánní výměnu informací, tj. výměnu informací z vlastního podnětu, a výměnu informací na žádost.

Směrnice o fúzích umožňuje odložit daňovou povinnost plynoucí z kapitálových výnosů při sloučení nebo rozdělení společnosti, převodu aktiv či výměně akcií. Směrnice také umožňuje restrukturalizaci podniků v Evropské unii bez vlivu hranic členských zemí. Směrnici byl zaveden systém zdanění fúzí nebo rozdělení společností, vlivem něhož nejsou zdaněny kapitálové zisky, kterými se míní rozdíl vzniklý mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro účely stanovení daňové povinnosti. Směrnice zamezuje rozdílnému posouzení fúze v jednom členském státě a fúze uskutečněné ve více zemích. Pro dosažení tohoto cíle musí být pro fúze stanovena stejná pravidla, čímž se zamezí vzniku daňové diskriminace.¹¹³

Směrnice o fúzích byla významně změněna **Směrnici č. 2005/19/ES**, která obsahovala začlenění nových právních forem společností do Směrnice o fúzích, a to evropskou společnost (SE – Societas Europea) a evropskou družstevní společnost (SCE – Societas Cooperativa Europea). Zároveň umožnila přesun sídla těchto společností bez daňového znevýhodňování. Směrnici č. 2005/19/ES se také eliminovaly daňové překážky při transformaci pobočky společnosti na její dceřinou společnost. Nově byl zaveden institut

¹¹¹ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 102, 109 a 110; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 86 a 87; ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 235

¹¹² NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 102

¹¹³ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 103; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 87 - 90

tzv. split-off, který se týká částečného rozdělení, což znamená, že převedení pobočky do existující, popř. nově založené sesterské společnosti.¹¹⁴

SE vznikla jako nová právní forma společnosti na základě **nařízení č. 2157/2001/ES**, účinného od 8.10.2004. SE je společností, která může vzniknout pouze sloučením nebo přeměnou již existujících společností, a umožňuje vytváření svých celoevropských struktur, změny organizačního členění nebo přesunování svého sídla (včetně přeshraničních přesunů) bez legislativních překážek. SE je tak institutem společnosti, který eliminuje jinak finančně nákladné a národními předpisy upravené sítě dceřiných společností. Pro založení SE, které je upraveno právem Evropské unie, byl stanoven základní kapitál ve výši min. 120 tis. EUR. Pro SE byly stanoveny 4 způsoby jejího vzniku: fúze, vznik holdingu, založení dceřiné SE nebo změna právní formy. SE podléhá registraci v členské zemi, ve které má sídlo. U akcií SE se nevyžaduje jejich kótování¹¹⁵ na burze, je ale stanovena podmínka jejich převoditelnosti. Na SE, stejně jako jiné společnosti, dopadá také tzv. pravidlo CFC (anglicky „Controlled Foreign Corporation Regime“), které spočívá v tom, že pokud společnost založí dceřinou společnost v zemi s nižší daňovou zátěží, tak potom zisky dceřiné společnosti jsou zdaňovány jako příjmy mateřské společnosti (vlastníka zahraniční dceřiné společnosti), tj. takové zisky podlehnou zdanění v zemi, ve které je mateřská společnost rezidentem. Na SE toto pravidlo dopadá také, neboť žádné opatření pravidlo CFC nezakazuje. Za účelem odstranění byrokratických překážek u nadnárodních forem kapitálu bylo vydáno **nařízení č. 1435/2003/ES, o statutu evropské družstevní společnosti**, kterým vznikla SCE. SCE je právnická osoba družstevního typu, avšak odlišná od družstev zakotvených v národních legislativách (společný je pouze účel družstva). SCE však vykazuje některé znaky korporace, což je patrné z dále uvedeného. Výše základního kapitálu SCE musí činit min. 30 000 EUR. U SCE se uplatňuje, podobně jako u SE, tzv. pravidlo CFC, kdy jsou zisky dceřiných společností sídlících v zemích s nízkou daňovou zátěží, zdaňovány jako příjem mateřské společnosti v zemi, ve které je mateřská společnost rezidentem. SCE se v případě, že založila v zahraničí dceřinou společnost, potýká s uplatňováním tzv. pravidla nízké kapitalizace (stejně jako SE a jiné společnosti).¹¹⁶

Jak SE, tak SCE je možné považovat za předstupeň harmonizačních snah o stanovení základu daně společností. Obě společnosti zatím výraznější pokrok v harmonizaci v oblasti přímých daní nepřinesly, neboť pro ně nebyl stanoven speciální daňový režim, což znamená, že zdanění SE i SCE je upraveno národními legislativami, stejně jako kterákoliv jiná společnost, rezidentní v daném státě.¹¹⁷

¹¹⁴ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 104; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 90 - 95

¹¹⁵ Kótování cenných papírů = přijetí cenných papírů k obchodování na veřejném trhu; v České republice je za kótovaný cenný papír považován takový, který je obchodovatelný na tzv. oficiálním trhu (= hlavní část veřejného trhu)

¹¹⁶ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 121, 122, 129, 132, 133 a 137; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 107

¹¹⁷ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008), s. 111

Evropskou unií zavedený institut SE není v podmínkách malých a středních podniků (SME; anglicky „Small and Medium Enterprises“) použitelný, a to s ohledem na požadavky na založení SE – např. základní kapitál 120 000 EUR. Podíl SME na všech společnostech však činí v Evropské unii vysokých 99,8 %. Z tohoto pohledu je záměr na zavedení Evropské společnosti s ručením omezeným (EPC) více než žádoucí. Navíc význam SME v Evropě stále roste. Způsob založení by mohl být totožný se způsobem založení SE, pouze s rozdílem, že by nebyla nutná existence dceřiné společnosti nebo pobočky v jiném členském státě po dobu min. dvou let. EPC by mohla vzniknout založením, transformací, vytvořením dceřiné či holdingové EPC. V návrhu nařízení je stanovena minimální výše základního kapitálu pro SME na 25 000 EUR, což mnohem méně než u SE. EPC by stejně jako SE mohlo přesunovat sídlo mezi členskými státy, pokud by místo změnilo i vedení společnosti. Přestože statut SE ponechává zdanění na národních legislativách, nařízení ohledně EPC by již mělo obsahovat jednotný systém zdanění, tj. EPC by podléhalo na jednotném trhu pouze jednomu systému zdanění. Důvodem pro snahu o zavedení institutu EPC je výrazně snížit náklady SME vyvolané existencí 27 daňových systémů, které jsou disproporcionálně vysoké vyvolané náklady zdanění oproti velkým společnostem. Důsledkem takové situace je daleko menší zainteresovanost SME na přeshraničních aktivitách a menší angažovanost na společném trhu.¹¹⁸

Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností je zaměřena na odstranění dvojího zdanění zisku, který vyplácí společnost sídlící v členské zemi mateřské společnosti sídlící v jiné členské zemi (obě společnosti patří do jedné skupiny). Podle směrnice není členský stát, ve kterém sídlí mateřská společnost oprávněn zdanit zisky dceřiné společnosti sídlící v jiném státě. Pakliže ke zdanění dojde, musí tento členský stát umožnit mateřské společnosti odečíst si od základu daně výši daně ze zisku zaplacenou dceřinou společností v jiném členském státě. Směrnice přinesla osvobození zisku vyplaceného dceřinou společností, sídlící v jednom členském státě, mateřské společnosti, která je rezidentem jiného členského státu, od srážkové daně – podmínkou je však min. podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti ve výši 25 %. Tím tedy bylo znemožněno členským státům uvalit na tyto zisky srážkovou daň. Zůstala však možnost uplatnit vnitrostátní předpisy, pokud nastanou specifické podmínky, umožňující tento vyplácený zisk zdanit.¹¹⁹

Směrnice ponechala členským státům možnost stanovit, že od zdanitelných výnosů mateřské společnosti nelze odečíst náklady na držbu podílu v dceřiné společnosti nebo ztrátu plynoucí z rozdělení zisků dceřiné společnosti. Toto ustanovení směrnice je členskými státy zakomponováno do daňové legislativy jako tzv. **pravidlo nízké kapitalizace**. Jeho úkolem je zabránit vzniku ztrát daňových základů „svých“ společností,

¹¹⁸ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 138 a 139

¹¹⁹ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 104; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 94 a 95

kteře by členské státy utrpěly tím, že dluhové financování dceřiné společnosti jí snižuje daňový základ o úroky zaplacené z půjčky od mateřské společnosti.¹²⁰

Směrnice byla významně novelizována, a to **směrnici č. 2003/123/ES**, která nejenom začlenila do původní směrnice nový typ společností, tj. SE a SCE, ale také rozšířila původní směrnici o ustanovení upravující rozdělení zisku stálé provozovny a rozdělení zisku společnosti stálé provozovně, která sídlí v jiném členském státě, než ve kterém je rezidentem mateřské nebo dceřiná společnost. Směrnici č. 2003/123/ES se změnilo také vymezení mateřské společnosti prostřednictvím výše podílu na jiné společnosti, a to z původních 25 % na 10 % s účinností od 1.1.2009 (Česká republika zavedla 10 % podíl do zákona o daních z příjmů již od 1.1.2006). Rozšíření původní směrnice bylo reakcí na rostoucí význam stálých provozoven při přeshraničních aktivitách společností a problematiku jejich zdaňování. Vznik směrnice však byl také zčásti podmíněn **rozsudkem Evropského soudního dvora ve věci Saint-Gobain č. C-307/97**. Na základě tohoto rozsudku bylo Německu uloženo, aby stálé provozovny (nerezidenti) podléhaly stejnému zdanění jako rezidenti Německa, tj. stálá provozovna (nerezident) musí podléhat stejnému režimu jako nerezident. Jedná se tedy o negativní harmonizaci, neboť na základě rozsudku rozšířila směrnice č. 2003/123/EC působnost původní směrnice č. 90/435/EEC právě i na stálé provozovny.¹²¹

V rámci harmonizace zdanění byla v roce 1993 přijata dvě pravidla upravující zdanění důchodu rezidenta, který mu plyne ze zahraničí. První pravidlo označené jako **CFC** (anglicky „Controlled foreign corporation regime“) zavedlo domácimu rezidentovi povinnost zahrnout příjem ze zadržovaných zisků zahraničních společností podle tuzemské daňové legislativy, čímž je znemožněn odklad daňové povinnosti. CFC se tedy uplatňuje na důchod rezidenta vzniklý z řízení cizí společnosti – tento důchod se přepočte a zdaní podle tuzemských daňových předpisů. Druhým pravidlem je pravidlo **FIF**, upravující zdanění zahraničního portfoliového úroku.¹²²

V roce 1995 nabyla účinnosti **směrnice č. 90/436/EEC**, nazvaná „Arbitration Convention“, jejímž cílem bylo zamezit dvojímu zdanění při odlišné interpretaci principu převodních (transferových) cen v různých zemích. Původní platnost pěti let od přijetí se vždy posunovala a nyní je stanovena na rok 2015 a vztahuje se i na nové členské země (Bulharsko a Rumunsko).¹²³

Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků upravila způsob zdaňování úrokových příjmů¹²⁴ a licenci¹²⁵ mezi společnostmi, které patří do jedné skupiny (došlo

¹²⁰ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 105

¹²¹ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 105 a 116; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 95 - 97

¹²² NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 127 a 129; KUBÁTOVA, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 206; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 71

¹²³ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 107; ŠIROKÝ, cit. 122, s. 71

¹²⁴ Úrok = podle směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků se jedná o příjem z jakékoliv pohledávky nebo cenných papírů, včetně premii a výher, plynoucích z cenných papírů

k odstranění srážkové daně a daně z úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami, pokud jsou vypláceny přes hranice jednotlivých členských států). Směrnice zamezuje zdanění úroků a licenčních poplatků plynoucích mezi propojenými společnostmi, které sídlí v různých členských zemích.¹²⁶

Na rozdíl od původních plánů Evropské unie v oblasti harmonizace přímých daní, se v současné době již netrvá na harmonizaci daňových sazeb, ale harmonizace je směřována na sjednocování základu daně, tj. cílem Evropské unie (Evropské komise) je tzv. strukturální harmonizace.¹²⁷

Při sjednocování základů daně již nevyvstává nutnost harmonizace daňových sazeb. Na základě toho si společnosti mohou vymezit daňovou zátěž v jednotlivých zemích, čímž se vytváří „základ“ pro spravedlivou daňovou zátěž, kterou je možné v tomto kontextu vykládat jako rovnost v přístupu poplatníků k informaci o skutečném daňovém zatížení v dané zemi. Sjednocování daňových základů může mít samo o sobě ten efekt, že dojde k samovolnému sjednocování daňových sazeb v rámci Evropské unie.¹²⁸

Konsolidovaný základ daně (CCCTB; Common Consolidated Corporate Tax Base) znamená, že příjmy společností, podnikajících ve více zemích, by byly zdaněny podle stejných pravidel pro stanovení základu daně. Základ daně by měl být definován co nejšířěji, umožňovat jen minimum výjimek a zároveň by měl být jednoduše vypočitatelný. Vzniklý základ daně by se rozdělil podle dohodnutých kritérií mezi země, ve kterých společnost využívající CCCTB působí, a tyto země by na příslušnou část základu daně uplatnily národní sazbu daně.¹²⁹

Zásadním aspektem při vytváření institutu CCCTB se stal vztah mezi účetním výkaznictvím a daňovými pravidly – buď jsou vzájemně závislé, nebo na sobě nezávislé. Závislost existuje ve státech jako Francie či Německo, naopak nezávislost „panuje“ ve Velké Británii a USA. Koexistence 27 systémů korporátního zdanění v Evropské unii způsobuje subjektům zvýšené vyvolané náklady zdanění, jež mají vzhledem k velikosti subjektu regresivní charakter.¹³⁰

Společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry jsou podle nařízení Rady č. 1606/2002 povinny od 1.1.2005 sestavovat konsolidovanou účetní závěrku podle mezinárodních standardů účetního (finančního) výkaznictví, označované zkratkou IFRS (anglicky International Financial Reporting Standards). Použití IFRS se mělo stát prvním krokem k definování jednotných pravidel CCCTB. Avšak ve většině členských zemích

¹²⁵ Licenční poplatek = podle směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků se jedná o jakoukoliv platbu v podobě protiplnění za užití nebo právo na užití autorského práva nebo průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení

¹²⁶ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 100 a 101; NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 110

¹²⁷ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 84

¹²⁸ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 84

¹²⁹ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 108; Evropská komise [on-line], Dostupný z [www: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm) [cit. 13.8.2012]

¹³⁰ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 84 a 85

není tuzemské účetnictví v souladu s IFRS, a proto se IFRS nemohly stát východiskem pro CCCTB.

Společný daňový základ však není určen pouze pro nadnárodní společnosti, ale i pro malé a střední podniky. Malým a středním podnikům, které chtějí expandovat na trhy jiným členských zemí, CCCTB přináší nižší vyvolané náklady. Mezinárodním společnostem přináší eliminace daňových překážek, dříve na jednotném trhu existujících. Přínos lze shledávat také v „dobrovolnosti“ využívání CCCTB, tj. podniky, které nechtějí vykonávat přeshraniční aktivity, nemusejí společný základ daně využívat. Tím, že se CCCTB zabývá pouze harmonizací daňového základu, tak do finančního účetnictví nijak nezasahuje a členské státy mohou mít „svá“ pravidla účetního výkaznictví, tj. CCCTB nemá vliv na roční a konsolidované účetní závěrky. U společností, které by využily CCCTB, by byla uplatňována v rámci Evropské unie jednotná daňová pravidla. Jediným správcem daně, se kterým by tyto společnosti komunikovaly, by bylo tzv. kontaktní místo – společnosti by tedy nepodléhaly národnímu zdanění.

Dne 16.3.2011 byl uveřejněn návrh CCCTB směrnice, který vymezuje kromě systému CCCTB také systém CCTB (anglicky Common Corporate Tax Base), tj. společný korporátní základ daně, který bude využitelný společnostmi, které nejsou součástí konsolidovaného celku, ale na základě CCTB budou moci využít jednotný systém zdaňování. Zavedení dvou systémů společného daňového základu bylo vedeno snahou o podporu malých a středních podniků tím, že budou moci využít společný daňový základ.

4 ANALYTICKÁ ČÁST

4.1 Porovnání přístupů ke korporátnímu zdanění

Pro porovnání aplikace daňové politiky v oblasti korporátního zdanění, tj. přístupu ke zdanění společností, bylo zvoleno Nizozemí, Slovensko a USA. Nizozemí je považováno s ohledem na zdaňování právnických osob za „daňový ráj“, o čemž svědčí to, že Nizozemí patří mezi nejvyhledávanější umístění holdingových společností. Zároveň se jedná o stát s velmi vyspělým daňovým systémem. Slovensko je „blízké“ České republice nejen z historického kontextu či s ohledem na podobnou velikost, ale také výrazným zaměřením na automobilový průmysl, stejně jako Česká republika. Jelikož Česká republika i Slovensko leží ve střední Evropě, musí být úroveň zdanění v České republice konkurenceschopné s ohledem na rozhodování investorů o umístění svých investic. USA je technologicky vyspělou zemí a Česká republika se snaží podporovat svůj technologický potenciál právě směrem k moderním technologiím za účelem zvýšení své konkurenceschopnosti. USA je také zemí, která se svým uspořádáním v určitých směrech přibližuje Evropské unii. Jedná se o zemi, která je považována za symbol moderní

globalizované doby a sídlí v ní mnoho mezinárodních společností. Vlivem globalizace nejsou USA pro české společnosti nedostupnou zemí (např. společnost Mitas).¹³¹

Porovnání přístupů ke korporátnímu zdanění vybraných zemí ve vztahu k České republice a zjištění dopadů odlišností na ekonomiku, by mělo přinést informace o konkurenceschopnosti daňové zátěže společností v České republice. Rovněž by mělo přinést informace, zda by se přístup České republiky ke korporátnímu zdanění měl přiblížit k přístupu některé z porovnávaných zemí.

Daňový klín

U korporátní daně nelze opomenout zmínku o jejím vlivu na investování. Daňový klín „je definován jako rozdíl mezi požadovanou mírou výnosnosti firemního kapitálu před zdaněním a čistým osobním důchodem (výnosem) investora po zdanění, a to jak daní ze zisku firmy, tak i osobní důchodovou daní jednotlivce“¹³². Metoda daňového klínu je založena na tom, že společnosti (firmy) získávají finanční zdroje oproti povinnosti hradit úroky z úvěrů a dividendy akcionářům. Tyto platby představují na straně firmy náklad, ale na straně investorů příjem. Investor na základě racionálního chování požaduje určitou míru výnosnosti investovaných prostředků. Daňový klín tedy představuje rozdíl mezi hrubým ziskem firmy a čistým příjmem investora. Při hodnotě daňového klínu větší než nula je nutné, aby firma dosáhla vyššího zisku před zdaněním, než požaduje investor.¹³³

4.1.1 Porovnání přístupu ke korporátnímu zdanění v České republice ve vztahu k vybraným zemím¹³⁴

¹³¹ SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii Nizozemí. *Daně a právo v praxi.*, s. 39; NERUDOVA, D., Daňový systém USA. *Daně a právo v praxi* [on-line], Dostupný z [www: http://noviny.urad.mfcr.cz/noviny2/mainfrm.asp](http://noviny.urad.mfcr.cz/noviny2/mainfrm.asp) [cit. 20.8.2012]; vlastní poznatky

¹³² ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 143; obdobně definuje daňový klín též: BŘEZINA, J., Daňová teorie a politika, s. 56

¹³³ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 143

¹³⁴ SKALICKÁ, H., Daně a právo v Praxi 10/2010, s. 39 – 43; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 259 a 260; NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008), s. 205; NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 262; Taxrates.cc. Netherlands Tax Rates [on-line]. Dostupný z [www: http://www.taxrates.cc/html/netherlands-tax-rates.html](http://www.taxrates.cc/html/netherlands-tax-rates.html) [cit. 26.8.2012]; SKALICKÁ, H., Daně a právo v Praxi 4/2011, s. 47 – 51; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 291 – 293; NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008), s. 229; NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 288; NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008), s. 205; NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 262; Taxrates.cc. Slovakia Tax Rates [on-line]. Dostupný z [www: http://www.taxrates.cc/html/slovakia-tax-rates.html](http://www.taxrates.cc/html/slovakia-tax-rates.html) [cit. 26.8.2012], SOJKA, V., Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, s. 288; NERUDOVA, D., Daně a právo v praxi 9/2009 [on-line]. Dostupný z [www: http://noviny.urad.mfcr.cz/noviny2/mainfrm.asp](http://noviny.urad.mfcr.cz/noviny2/mainfrm.asp) [cit. 20.8.2012]; Taxratec.cc. US Tax Rates [on-line]. Dostupný z [www: http://www.taxrates.cc/html/us-tax-rates.html](http://www.taxrates.cc/html/us-tax-rates.html) [cit. 26.8.2012]; Deník veřejné správy. Přírážka k dani z obratu v USA a náš místní koeficient u daně z nemovitostí jako obdoba [on-line]. Dostupný z [www: http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6388948](http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6388948) [cit. 21.8.2012]; BusinessInfo.cz. Spojené státy americké: Finanční a daňový sektor [on-line]. Dostupný z [www: http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/spojene-staty-americke-financni-a-danovy-sektor-18549.html#sec4](http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/spojene-staty-americke-financni-a-danovy-sektor-18549.html#sec4)

Zákonný rámec

V České republice je od jejího vzniku v roce 1993 stále v účinnosti původní zákon o daních z příjmů účinný od 1.1.1993, kdežto na Slovensku je od 1.1.2004 v účinnosti zákon č. 595/2003 Z.z., o dani z příjmů, který má jinou strukturu než předchozí slovenské zákony o dani z příjmů (zákon č. 286/1992 Zb., o daních z příjmů, s účinností od 1.1.1993 do 31.12.1999 a zákon č. 366/1999 Z.z. o daních z příjmů, s účinností od 1.1.2000 do 31.12.2003), které měly naopak strukturu shodnou s českým zákonem.

Typ daňového systému

V České republice je uplatňován klasický systém zdanění, tzn., že zisk společnosti je zdaněn jak na úrovni společnosti, tak rozdělený zisk poté i na úrovni společníků. Stejně je tomu i v Nizozemí a USA. Slovensko má však systém vynětí, který znamená, že korporátní zisky jsou zdaněny na úrovni společnosti a rozdělený zisk již není zdaněn na úrovni společníků.

V USA podléhají zahraniční korporace zdanění, pakliže se podílejí na podnikání nebo jsou příjemci příjmů plynoucích z amerických zdrojů. Tyto společnosti by bylo možné označit za americké nerezidenty. V České republice je však rezidentství či nerezidentství vymezováno sídlem společnosti či místem svého vedení.

Daňové subjekty

V České republice se rezidentství poplatníka určuje podle jeho sídla nebo místa vedení (na Slovensku je rezidentství vymezeno podobně).

V Nizozemí je kritériem pro rezidentství nejen založení společnosti podle tuzemského práva či její umístění na území Nizozemí, ale též umístění majetku společnosti, rezidentství společníků, místo konání valných hromad, povaha podnikatelských aktivit, místo, kde je vedeno účetnictví nebo kde jsou vykonávány podnikatelské aktivity.

V USA je existují sdružení, tzv. partnership, což je obdoba veřejné obchodní společnosti či komanditní společnosti v České republice. Partnership a společnosti s ručením omezeným (LLCs) spadají do kategorie tzv. domácích nezapsaných společností, které si mohou zvolit, zda budou zdaněny korporátní daní či nikoliv. Tuto možnost obdobné společnosti v České republice nemají. V USA se rezidentství posuzuje podle

[cit. 22.8.2012]; Ready Made Společnosti. Založení firmy v USA [on-line]. Dostupný z [www: http://readymadespolecnosti.com/zalozeni-firmy-v-usa](http://readymadespolecnosti.com/zalozeni-firmy-v-usa) [cit. 22.8.2012]; VANHARA, J., Podnikání v USA – Chudý Honza, bohatý John, s. 38 - 40, 52 – 58; Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů; Česko. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů; Česko. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví; Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů; BusinessInfo.cz. Daň z příjmů [on-line]. Dostupný z [www: http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-3462.html](http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-3462.html) [cit. 22.8.2012]; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 190 – 192

jurisdikce založené společnosti, tj. zda byla založena podle amerického práva, tj. odlišně od způsobu vymezení rezidentství v České republice (podle sídla společnosti či místa jejího vedení).

Zdaňovací období

V České republice je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, hospodářský rok, období vymezení ustanovením § 17a písm. c) zákona o daních z příjmů (pro případy fúzí, převodů jmění na společníka nebo rozdělení společností) nebo účetní období. Hospodářský rok začíná jiným měsícem než je leden a trvá 12 po sobě jdoucích měsíců. V Nizozemí je za zdaňovací období považován hospodářský rok, který se obvykle shoduje s kalendářním rokem, což v České republice není možné. Pokud by měl být hospodářský rok odlišný od kalendářního, pak Nizozemí podmiňuje tuto odlišnost vedením účetnictví a její zahrnutí do stanov společnosti. Česká republika využití hospodářského roku nepodmiňuje zakomponováním této možnosti do stanov společnosti a vedení účetnictví je obecnou povinností společností. V Nizozemí je možné, aby byl hospodářský rok při své změně kratší nebo delší než 12 měsíců. Oproti tomu v České republice, musí hospodářský rok trvat min. 12 po sobě jdoucích měsíců, a pokud by se jednalo o zdaňovací období delší než 12 po sobě jdoucích měsíců, nejedná se podle české legislativy za hospodářský rok, ale účetní období trávající déle než 12 po sobě jdoucích měsíců. Období kratší než 12 po sobě jdoucích měsíců může nastat ve zvláštních případech vymezených v ustanovení § 38m zákona o daních z příjmů (např. fúze, změna právní formy, změna sídla SE nebo SCE, apod.). Nizozemí neumožňuje nerezidentům využít hospodářského roku vymezeného jinak než kalendářním rokem. V České republice takové omezení není. V České republice je stanoveno omezení, který poplatník nemůže využít hospodářský rok – jedná se o organizační složky státu, územní samosprávné celky a účetní jednotky vzniklé nebo zřízené zvláštním zákonem (např. zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, ve znění pozdějších předpisů).

V České republice je nutné změnu kalendářního roku na hospodářský a opačně oznámit min. 3 měsíce před plánovanou změnou. Na Slovensku je lhůta pro využití hospodářského roku kratší, a to 15 dní. Slovensko umožňuje změnu účetního období pouze k prvnímu dni kalendářního měsíce. V České republice tento limit není stanoven. Na Slovensku je účetní jednotka povinna použít hospodářský rok min. jedno účetní období, stejně tak při změně hospodářského roku na kalendářní či opačně. V České republice toto omezení není nastaveno.

V České republice je možnost volby zdaňovacího období na poplatníkovi. V USA je však možnost využití hospodářského roku podmíněna vedením účetnictví. Vedení účetnictví je v České republice obecnou povinností společností. USA aplikují rozdílné přístupy k možnosti změny zdaňovacího období u partnershipů a ostatních společností. Zatímco partnershipy mohou období změnit pouze po předchozím souhlasu daňové správy, ostatní společnosti tento souhlas nemusejí mít. V České republice je změnu účetního období nutné oznámit správci daně v zákonné lhůtě, což platí pro všechny společnosti, včetně veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, jakožto společností obdobných americkým partnershipům.

Zdanitelný příjem a základ daně

Česká republika má, vyjma příjmů získaných darováním, odlišné vymezení příjmů, které nejsou předmětem daně oproti Slovensku. U příjmů osvobozených od daně jsou shodnými body výnosy plynoucí z veřejného zdravotního pojištění a příjmy plynoucí z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně. Česká republika však přiznává osvobození od daně z příjmů i příjmům z dividend a licenčních poplatků hrazených mezi rezidentem a nerezidentem. Slovensko nemá tyto příjmy zahrnuté mezi osvobozené. Slovensko si na rozdíl od České republiky ponechalo rozdělení účetnictví na jednoduché a podvojně. Oproti tomu Česká republika „zná“ pouze účetnictví nebo daňovou evidenci (dříve jednoduché účetnictví).

USA nezahrnují do předmětu daně dividendy plynoucí z držby akcií. Česká republika oproti tomu dividendy, vyjma dividend plynoucích mezi rezidentem a nerezidentem, zdaňuje – ne sazbou daní z příjmů právnických osob, ale zvláštní sazbou daně (srážkovou daní), tj. dividendy jsou v České republice předmětem daně z příjmů právnických osob. USA umožňují snížit základ daně o charitativní příspěvky až do výše 10 % zdanitelných příjmů a navíc neuplatnitelný rozdíl je možné převést až do dalších 5 let. V České republice je možné snížit základ daně v případě charitativních příspěvků pod podmínkou, že min. výše daru bude činit 2 000,- Kč a max. 5 % základu daně sníženého podle ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů. USA umožňují snížit základ daně o dividendy od tuzemských společností a malých investičních společností až do výše 100 %. Česká republika toto neumožňuje a dividendy zdaňuje zvláštní sazbou daně, vyjma případů placení dividend mezi rezidentem a nerezidentem (řešeno zařazením těchto příjmů mezi příjmy osvobozené od daně) a mateřskou a dceřinou společností. USA umožňují snížit základ daně o zřizovací výdaje do výše 5 000,- USD za rok a částka nad tuto hodnotu je odpisovatelná pod dobu 180 měsíců. Česká republika řadí zřizovací výdaje mezi nehmotný majetek, který je odpisovatelný pod dobu 60 měsíců, ale není stanovena max. částka jako v USA. USA není technické zhodnocení předmětem daně, oproti tomu v České republice je technické zhodnocení považováno za nedaňový náklad, neboť zvyšuje vstupní cenu majetku a do daňových nákladů se tedy promítne prostřednictvím odpisů.

Daňově uznatelné a daňově neuznatelné náklady

V Nizozemí je uplatnění nákladů za daňové podmíněno tím, že se jedná o seriózní obchodní důvod a jeho souvislost s příslušným nákladem musí poplatník prokázat. Jakmile tento vztah prokáže, pak není správce daně oprávněn rozporovat výši souvisejících nákladů. V České republice je nutné prokázat, že náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a podmínka seriózních obchodních důvodů není zkoumána. Taktéž se neprokazuje souvislost konkrétního nákladu s konkrétním příjmem, ale zda uplatněné náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou předmětem zdanění. Nizozemí řadí mezi daňově uznatelné náklady vynaložené na výzkum a vývoj. Česká republika tyto náklady nepovažuje za daňově uznatelné, ale jsou uplatněny jako položka snižující základ daně. Nizozemí podmiňuje daňovou uznatelnost darů tím, že se musí jednat o dary v souvislosti s podnikatelskou činností; u ostatních darů je nutné jejich složení na speciální účet obdarované společnosti a navíc výše daru musí dosáhnout min. 227 EUR a max. 10 % zdanitelných zisků společnosti. Česká republika poskytnuté dary neřadí mezi daňově uznatelné náklady, ale mezi položku snižující základ

daně. Obchodní dary nejsou daňově uznatelné, vyjma darů reklamních a propagačních předmětů do výše hodnoty 500,- Kč bez DPH. Výše daru na charitativní účely musí oproti Nizozemí dosáhnout min. 2 000,- Kč a max. 5 % základu daně snížené o podle ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů. Nedaňové náklady mají v Nizozemí nejčastěji podobu nákladů souvisejících s trestnou činností. Česká republika má nedaňové náklady pojaté šířeji – patří mezi ně např. náklady na reprezentaci, náklady na technické zhodnocení, odměny členům statutárních orgánů atd.

Slovensko řadí mezi daňově uznatelné náklady, které jsou podobné českým daňovým nákladům, řadí i odměny členů statutárních orgánů. Tento náklad ale český zákon o daních z příjmů naopak řadí mezi daňově neuznatelné náklady.

USA zahrnuje mezi daňové náklady také náklady na výzkum a vývoj. Tento typ nákladů nespadá v České republice do daňových nákladů, ale do položek snižujících základ daně. V USA je možné uplatnit do daňových nákladů 50 % nákladů vynaložených na reprezentaci, 50 % vynaložených nákladů na stravné, náklady na vozidlo v podobě paušálu na jedno vozidlo ve výši 0,405 USD na jednu míli či klasické nákladové metody nebo obchodní dary do výše 25 USD na jednoho obdarovaného zákazníka. Oproti tomu v České republice jsou náklady na reprezentaci daňově neuznatelné, pouze reklamní a propagační předměty do hodnoty 500,- Kč bez DPH se neřadí mezi náklady na reprezentaci a tím pádem i mezi daňově neuznatelné náklady. Stravné je naopak uplatnitelné v plné výši, pokud bylo vynaloženo do výše stanovené zákoníkem práce. V České republice je možné, jako v USA, uplatnit do daňových nákladů náklady na vozidlo, a to ve výši 5 000,- Kč/auto/měsíc. Rozdíl spočívá v tom, že tyto náklady jsou stanoveny jako pevné na měsíc, tj. není zohledněn počet km najetých vozidlem. V České republice nejsou daňově uznatelné obchodní dary, pouze dary na charitativní účely.

Sazba daně

Sazba daně je snadno uchopitelným prvkem pro mezinárodní srovnání daňové zátěže, což vyplývá ze skutečnosti, že sazba daně je podrobena ostré mezinárodní konkurenci.¹³⁵

Česká republika má od roku 2010 nastavenou sazbu daně z příjmů právnických osob, a to na 19 %. V některých případech jsou ale uplatněny jiné sazby, a to 5 % (např. investiční fondy) nebo 15 % (samostatný základ daně podle ustanovení § 20b zákona o daních z příjmů). V Nizozemí je oproti tomu uplatněn progresivní způsob zdanění – při zdanitelném příjmu do 200 000,- EUR je sazba 20 %, při vyšším příjmu je sazba 40 000,- EUR + 25,5 % z příjmů přesahujících hranici 200 000,- EUR (v roce 2008 byly uplatňovány tři sazby korporátní daně: 20 % při zisku do 40 000,- EUR, 23 % ze zisku mezi 40 000,- EUR a 200 000,- EUR a 25,5 % ze zisku nad 200 000,- EUR). Kvalifikované investiční instituce mají sazbu ve výši 0 %.

¹³⁵ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 199

Slovensko uplatňuje při zdanění právnických osob jednotnou sazbu 19 %. Česká republika má stejnou základní sazbu, ale používá pro některé případy i sazbu 5 % nebo 15 % (viz předchozí odstavec).

USA uplatňují u zdaňování společností progresivní zdanění. Běžné zisky je nutné sdružit s kapitálovými a výsledný zisk pak podléhá jedné daňové sazbě. Sazby daně na federální úrovni jsou uvedeny v následující tabulce:

Tabulka 1 - sazby daně v USA

Dolní limit v USD	Horní limit v USD	Pevná výše daně a procentní sazba daně
0	50 000	15 %
50 000	75 000	7 500 USD + 25 % z částky nad 50 000 USD
75 000	100 000	13 750 USD + 34 % z částky nad 75 000 USD
100 000	335 000	22 250 USD + 39 % z částky nad 100 000 USD
335 000	10 000 000	113 900 USD + 34 % z částky nad 335 000 USD
10 000 000	15 000 000	3 400 000 USD + 35 % z částky nad 10 000 000 USD
15 000 000	18 333 333	5 150 000 USD + 38 % z částky nad 15 000 000 USD
18 333 333		6 416 667 USD + 35 % z částky nad 18 333 333 USD

Zdroj: Nerudová, D., Daňový systém USA [on-line]. Dostupný z [www: http://noviny.urad.mfer.cz/noviny2/mainfrm.asp](http://noviny.urad.mfer.cz/noviny2/mainfrm.asp) [cit. 20.8.2012]; [vlastní úprava]

Sazby korporátních daní jsou také stanoveny na národní úrovni. Jejich výše se pohybuje od 4,63 % ve státě Colorado do 12 % ve státě Iowa. Ve státech Nevada, South Dakota, Texas, Washington a Wyoming nejsou uplatňovány federální daně z příjmů právnických osob.

Kromě těchto korporátních daní je v USA stanovena ještě tzv. alternativní minimální sazba daně, a to ve výši 20 % (jedná se o sice oddělený, ale paralelně fungující systém se speciálními pravidly).

USA, podobně jako Nizozemí, využívá progresivní zdanění společností. Jak vyplývá z výše uvedené tabulky, zavedly 8 daňových pásem. Oproti tomu Česká republika uplatňuje jednu základní sazbu 19 % (v některých případech 5 % nebo 15 %). Kromě korporátní daně využívají USA tzv. alternativní min. sazbu daně. Podobné zdanění není v České republice zavedeno.

Skupinové zdanění

V Nizozemí je možné uskutečňovat tzv. skupinové zdanění. Za tímto způsobem zdanění je nutné vytvořit fiskální jednotku, tj. konsolidovat (sloučit) účetní výkazy společností tvořících tuto jednotku v jeden výkaz. Při skupinovém zdanění je daňově

zatížena pouze mateřská společnost. Výhodou fiskální jednotky je možnost využít např. CCCTB či osvobození dividend vyplácených mezi společnostmi. Stejně tak USA konsolidované zdanění připouští, a tak zisky jedné společnosti konsolidovaného celku mohou být kompenzovány ztráty jiné společnosti. V USA však konsolidace neplatí vždy, neboť úprava zdanění na národní úrovni může konsolidaci zakázat. Česká republika, stejně jako Slovensko, skupinové zdanění neumožňuje. V České republice je upraven pouze společný systém zdanění v případě převodu podniku, výměně podílů, fúze a rozdělení (ustanovení § 23a zákona o daních z příjmů). Konsolidaci upravuje pouze zákon o účetnictví, ale zákon o daních z příjmů zdanění konsolidovaného celku nezná.

Správa daní

V Nizozemí je lhůta pro podání daňového přiznání stanovena správcem daně. Obvykle se jedná o lhůtu končící 1. června následujícího hospodářského roku, pokud se hospodářským rokem stal kalendářní rok. V České republice nezáleží konec lhůty pro podání daňového přiznání na správci daně, ale je dána ze zákona, a to 3 měsíční lhůta, popř. 6 měsíční, pokud daňové přiznání zpracovává a podává daňový poradce či advokát. Lhůtu pro podání přiznání je možné v obou zemích prodloužit, ale s tím rozdílem, že v Nizozemí se jedná o max. 10 měsíční prodloužení, kdežto v České republice pouze o max. 3 měsíční; max. o 10 měsíců je možné lhůtu prodloužit, pokud jsou předmětem daně i příjmy ze zahraničí. Pokud poplatník nepodá daňové přiznání včas, nizozemský správce daně ho vyzve a poskytne mu 10 denní lhůtu na odpověď. V České republice je při výzvě k podání daňového přiznání stanovena min. 8 denní lhůta. Další rozdíl spočívá ve způsobu stanovení daně při nepodání daňového přiznání. V Nizozemí lze daň stanovit odhadem, ale v České republice je použit institut pomůcek, pomocí něhož má být daň stanovena co nejdůvěryhodněji. Lhůta pro vyměření daně činí v Nizozemí 3 roky, pro dodatečné vyměření 5 let a v případě doměření daně z příjmů ze zahraničí 12 let. Oproti tomu Česká republika má pro vyměření a doměření daně stanovenu jednotnou lhůtu, a to 3 roky, max. 10 let, pokud byly v běžné 3leté lhůtě provedeny úkony, které ji prodloužily či začala běžet nová 3letá lhůta (v případě zahájení daňové kontroly). Splatnost daně je v Nizozemí odvislá od vystaveného platebního výměru; v České republice je lhůta splatnosti daně stanovena zákonem (ve lhůtě pro podání daňového přiznání). Odlišnost zemí je rovněž v sankci za včasné nezaplacení daně či nesplnění jiné povinnosti (např. pozdního podání daňového přiznání). Nizozemí uplatňuje úrok z prodlení ve výši 2,5 % z dlužné částky; v České republice je úrok z prodlení ve výši repo sazby tuzemské centrální banky zvýšené o 14 %. Při pozdním podání daňového přiznání může v Nizozemí dosáhnout penále výše až 100 % daně, ale v České republice je penále pouze ve výši 0,05 % daně, max. však 5 % daně. Nizozemí zavedlo systém otevřených závazných posouzení. Česká daňová správa tento systém nezavedla, ale umožňuje poplatníkům podat žádost o závazné posouzení¹³⁶ daňových dopadů konkrétního případu.

¹³⁶ Závazné posouzení = správce daně vydá posouzení (stanovisko), ve kterém uvede, jakým způsobem hodnotí věc, která se stala předmětem posouzení, po daňové stránce; v případě daňové kontroly není správce daně oprávněn se od svého dříve vydaného názoru odchýlit, ledaže by došlo ke změně podmínek, za kterých posuzoval žádost poplatníka (vlastní poznatky)

Na Slovensku je lhůta pro podání daňového přiznání upravena v zákoně o dani z příjmů, ale v České republice je tato lhůta vymezena procesním zákonem, a to daňovým řádem; pouze pro některé specifické případy je lhůta upravena zákonem o daních z příjmů. Slovensko umožňuje prodloužit lhůtu pro podání daňového přiznání max. o 3 měsíce, avšak nová lhůta musí končit koncem určitého měsíce, tj. nikoliv v jiný než poslední den měsíce. Česká republika tuto podmínku pro podání žádosti o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání nemá stanovenou. V případě příjmů ze zahraničí je na Slovensku možné prodloužit lhůtu pro podání přiznání až o 6 měsíců; v České republice je možné až 10 měsíční prodloužení lhůty. Slovensko má různě definované okamžiky vyměření daně. Česká republika nemá okamžik takto vyměřen a k vyměření dochází při jeho faktickém uskutečnění. Při poslední daňové povinnosti do výše 1 659,70 EUR, tj. (při kurzu 25 Kč/EURO) 41492,50 Kč, se na Slovensku neplatí záloha na daň z příjmů. Při poslední známé daňové povinnosti do 16 596,96 EUR (414 924,- Kč) je povinností poplatníka platit čtvrtletní zálohy ve výši $\frac{1}{4}$ poslední známé daňové povinnosti ke konci kalendářního čtvrtletí. Pokud poslední známá daňová povinnost¹³⁷ tuto částku přesáhne, je poplatník povinen platit měsíční zálohy na daň ve výši $\frac{1}{12}$ poslední známé daňové povinnosti ke konci každého měsíce. V České republice je povinností platit zálohy, pokud poslední známá daňová povinnost dosáhla částky 30 000,- Kč. Od této částky do 150 000,- Kč je nutné platit pololetní zálohy na daň z příjmů ve výši 40 % poslední známé daňové povinnosti, a to k 15. dni šestého a dvanáctého měsíce zdaňovacího období. Při přesáhnutí částky 150 000,- Kč má poplatník povinnost platit čtvrtletní zálohy ve výši 25 % poslední známé daňové povinnosti, a to k 15. dni třetího, šestého, devátého a dvacátého měsíce zdaňovacího období. Při včasné neuhrazení daně je poplatníkovi slovenskou daňovou správou vyměřen úrok ve výši 4 násobku základní úrokové sazby Evropské centrální banky – pokud je tento násobek menší než 15 %, použije se pro výpočet úroku 15 % sazba. Sankční úrok je možné vyměřit max. za 4 roky prodloužení. V České republice je sankční úrok stanoven ve výši repo sazby České národní banky zvýšené o 14 %; úrok lze vyměřit max. za 5 let prodloužení. Při včasné nepodání daňového přiznání uplatňuje slovenská daňová správa pokutu ve výši trojnásobku základní úrokové sazby Evropské centrální banky vynásobené kladným rozdílem mezi daní stanovenou poplatníkem a daní stanovenou správcem daně; max. výše pokuty může činit 10 % daně. V České republice je sankční úrok stanoven ve výši 0,05 % daně a může dosáhnout max. 5 % daně. Na Slovensku je prekluzivní lhůta¹³⁸ stanovena na 5 let. V České republice uplyne prekluzivní lhůta již po 3 letech, pakliže nenastal úkon, který by ji prodloužil. Zde je vhodné zmínit změnu právního názoru v České republice na počítání lhůty. V České republice se prekluzivní lhůta počítala tzv. 3 + 1, kdy 3 roky od konce roku, ve kterém vznikla povinnost podat daňové přiznání a tedy 4 roky od konce zdaňovacího období, za které se daňové přiznání podává. Tento přístup byl řadu let předmětem sporů a až v lednu roku 2011 Nejvyšší správní soud judikoval názor, že je nutné uplatnit výpočet tzv. 3 + 0, tzn., že prekluzivní lhůta zaniká po

¹³⁷ Poslední známá daňová povinnost = výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani (ustanovení § 141 odst. 1 daňového řádu)

¹³⁸ Prekluzivní lhůta = lhůta, po jejímž uplynutí nelze daň vyměřit či doměřit, tj. po uplynutí této lhůty právo na vyměření či doměření daně zaniká; oproti tomu u promlčecí lhůty nedochází k zániku práva vyměřit či doměřit daň, ale toto právo je oslabeno – pokud se poplatník promlčení nebude dovolávat, lze toto právo uplatňovat (vlastní poznatky)

uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, za které se daňové přiznání podává. S ohledem na tuto skutečnost je překvapující, že na Slovensku, kde je uplatňováno počítání lhůty tzv. 5 + 1, zatím nevznikly ohledně tohoto přístupu slovenské daňové správy k počítání prekluzivní lhůty žádné spory. Na Slovensku je možné požádat o vydání závazného posouzení ve třech typech případů, zatímco v České republice se jedná o pět typů případů. Společným typem je pouze závazné posouzení ve věci ceny sjednané mezi spojenými osobami.

V USA podléhají společnosti zdanění na trojí úrovni (federální, národní a municipální). Z tohoto důvodu musejí poplatníci podávat 3 daňová přiznání. V České republice je nutné podat pouze jedno daňové přiznání. Lhůta pro podání daňového přiznání je v USA stanovena do 15. března následujícího roku, popř. 15. dne třetího měsíce po skončení zdaňovacího období, pokud byl použit fiskální rok. V České republice je lhůta pro podání daňového přiznání stanovena na 3 měsíce po skončení zdaňovacího období, popř. 6 měsíců, pokud daňové přiznání zpracovává a podává daňový poradce či advokát. V USA si mohou poplatníci požádat o prodloužení lhůty až o 6 měsíců, ale společnosti typu partnership jen o 3 měsíce. V České republice je možné prodloužit lhůtu na žádost poplatníka o 3 měsíce, bez rozdílu typu společnosti, popř. max. o 10 měsíců, pakliže jsou předmětem daně i příjmy ze zahraničí. V USA jsou předepsány čtvrtletní zálohy na daň. V České republice jsou buď pololetní zálohy (poslední známá daňová povinnost mezi 30 000,- Kč a 150 000,- Kč) nebo čtvrtletní při poslední známé daňové povinnosti vyšší než 150 000,- Kč.

Srážková daň

V Nizozemí je možné se vyhnout srážkové dani nejen v případě, že na daný příjem dopadá smlouva o zamezení dvojího zdanění, ale také uplatněním participation exemption. V České republice není participation exemption uplatňován.

Na Slovensku nejsou dividendy předmětem daně. V České republice jsou předmětem 15 % srážkové daně, ale v některých případech je jim přiznáno osvobození v ustanovení § 19 odst. 1 zákona o daních z příjmů (jedná o případy vyplácení mezi dceřinou a mateřskou společností spadající do oblasti směrnice č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností ke dni vstupu ČR do EU).

USA uplatňují na dividendy, úroky a licenční poplatky vyplacené americkým nerezidentním společností 30 % srážkovou daň. Snížení sazby je možné dosáhnout u společností (příjemců), pokud jsou rezidentem smluvního státu nebo pokud příjem plynoucí z amerických zdrojů vznikl na základě obchodních vztahů. V USA jsou od srážkové daně osvobozeny úroky z amerických dluhopisů a vkladů. Partnership a americké nezapsané společnosti LLC podléhají 35 % srážkové dani. Česká republika uplatňuje na dividendy 15 % srážkovou daň. Výjimkou jsou dividendy hrazené tuzemskou dceřinou rezidentní společností mateřské společnosti a výplaty jak dividend, tak licenčních poplatků a úroků mezi dceřinou rezidentní společností Evropské unie a mateřskou společností, která je rezidentem v České republice. Tento přístup ke zdanění dividend, licenčních poplatků a úroků je výsledkem aplikace příslušné směrnice Evropské komise do české daňové legislativy. Postup v této oblasti zdaňování ve vztahu k nečlenům Evropské unie je upraven v rámci příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Zátěž společností v oblasti korporátního zdanění ovlivňuje kromě samotné sazby daně také daňová základna a sazba daně. Daňový základ je odvozen u korporací z účetního zisku. Pak ale v řadě zemí následuje řada operací, kterými se účetní zisk upravuje – účetní zisk a daňový základ nemusejí mít stejnou hodnotu. Např. v Německu se účetní zisk prakticky rovná daňovému základu. Oproti tomu ve Velké Británii a Nizozemsku dochází mezi účetním ziskem a daňovým základem k rozdílům, které podle těchto zemí pramení z různorodosti účelu ročních účtů a pravidel, na základě nichž se roční účty vytvářejí. Ostatní země se pohybují mezi těmito dvěma mantinely.¹³⁹ Česká republika a Slovensko také vychází z výsledku hospodaření uvedeného v účetnictví, který je upraven na daňový základ.

Daňové základy mohou být ovlivněny různými způsoby – např. daňově uznatelnými náklady, daňovými odpisy a daňovými úlevami, včetně možnosti započtení vykázané ztráty z podnikání.

Daňový základ lze ovlivnit formou daňových nákladů, tj. nákladů, které jsou uznatelné za daňově uplatnitelné. Mezi tyto náklady patří náklady na pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, náklady na pracovní cesty, způsob ocenění zásob, odečitatelnost úroků, apod. Náklady jsou za daňové uznány buď v plné výši, nebo jen částečně, a pak je částka převyšující daňově uznatelnou hranici hrazena ze zisku společnosti. Typickým příkladem takové částky jsou náklady na stravné zaměstnanců, kteří byli vysláni na služební cestu, či stravenky, z jejichž hodnoty lze do nákladů pouze část.

Další položkou, která snižuje daňový základ, jsou odpisy majetku. Dobu odpisování i výše odpisů upravuje příslušný zákon. Obvykle mohou poplatníci využít dva způsoby odpisování: lineární a zrychlené. Možnosti odpisování a odečtu ztrát z podnikání uvádí následující tabulka:

Tabulka 2 - způsob a výše odpisů majetku, odečet ztráty z podnikání

Země	Odpisování budov	Odpisování nehmotného majetku	Odpisování strojů	Oceňování zásob	Počet let, ve kterých lze uplatnit ztrátu z podnikání
Česká republika	rovnoměrné nebo zrychlené, 30 nebo 50 let podle typu budovy	lineární 18, 36, 60 či 72 měsíců podle typu nehmotného majetku	rovnoměrné či zrychlené, 3, 5 nebo 10 let podle typu stroje	vážený průměr	5 let dopředu
Nizozemí	lineární 2,5 %	lineární 20 %, 5 let	lineární 14,29 %, 7 let	vážený průměr	1 rok zpětně, 9 let dopředu
Slovensko	zrychlené 20 let	lineární 5 let	zrychlené 6 let	vážený průměr	7 let dopředu

¹³⁹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 205; NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů Evropské unie (2008), s. 64

USA	lineární 25 až 50 let podle typu nemovitosti	lineární, 15 let (u některého majetku jako např. software 36 měsíců)	zrychlené	nákladová metoda nebo nižší z hodnot nákladové nebo tržní hodnoty	3 roky zpětně a 5 let dopředu
-----	---	---	-----------	---	----------------------------------

Zdroj: KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika, s. 195 – 197; NERUDOVA, D., Daně a právo v praxi. *Daňový systém USA.*; SKALICKÁ, H., Daně a právo v praxi. *Zdaňování společností na Slovensku.*; SKALICKÁ, H., Daně a právo v praxi. *Zdaňování společností v Evropské unii, Nizozemí.*; [vlastní zpracování]

K odpisům v USA lze doplnit, že velmi důležitou roli hraje doba obnovy, tj. použitelnosti, majetku, neboť tato doba je dobou odpisování majetku. Odpisy je možné uplatnit i u osobního movitého a nemovitého majetku, pakliže je využíván k podnikatelským činnostem či je držen k produkování příjmů. Oproti tomu v České republice je doba odpisování pevně daná zákonem o daních z příjmů (ustanovení § 30 odst. 1). Při odpisování je nutné, aby poplatník měl hmotný majetek evidován, a měl k tomuto majetku vlastnické právo (ustanovení § 26 odst. 6 a § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Podmínkou pro odpisování nehmotného majetku je evidence v účetnictví. V případě nerostných surovin je možné uplatnit tzv. přirozené úbytky ve výši 15 %. V České republice je možné taktéž tento typ úbytku uplatnit, a to prostřednictvím zaúčtování snížení hodnoty majetku na příslušné účty finančních nákladů – snížení se však uplatní (zaúčtuje) podle skutečné výše.

Malé podniky mohly v roce 2009 pořízená aktiva neodpisovat, ale uplatnit je přímo do nákladů, a to až do výše 250 000,- USD, pod podmínkou, že výše odečtu nepřevyší hodnotu příjmů za dané zdaňovací období. V České republice byla poplatníkům také poskytnuta úleva, a to ve formě rychlejšího uplatnění nákladů na pořízení majetku do daňových nákladů. Tato úleva se týkala majetku pořízeného od začátku roku 2009 až do poloviny roku 2010. U majetku zařazeného do 1. odpisové skupiny bylo možné odepsat během 12 měsíců celou pořizovací cenu a u 2. odpisové skupiny za prvních 12 měsíců 60 % pořizovací ceny a 40 % za dalších 12 měsíců.

Na Slovensku je možné, aby daňová ztráta přešla na právního nástupce, pokud poplatník, kterému nárok na odečet ztráty vznikl, zanikl bez likvidace. V České republice není v takovém případě přechod práva na odečet daňové ztráty na právního nástupce přípustný.

Mezi daňové úlevy, tj. úlevy snižující základ daně, patří možnost odečtu ztrát z podnikání. Jak je tabulky vidno, počet let, po které lze ztrátu odečítat od základu daně je v uvedených státech rozdílný. Např. v USA je možné uplatnit odečet i zpětně.

V celé Evropě se stává běžnou praxí poskytovat potenciálním investorům, za účelem jejich přilákání do země, různé daňové stimuly. Ty mohou mít podobu daňových prázdnin, nulové daně z příjmů, snížení daňového základu, sazby daně či daňové povinnosti. Typickým příkladem snížení daňového základu je zrychlené odpisování, které poskytují všechny země ve výše uvedené tabulce, vyjma Nizozemí.

Rozdíly v oblasti korporátního zdanění spočívají také v uplatňování tzv. pravidel nízké kapitalizace. Jedná se o způsob, kterým se členské státy brání tomu, aby dceřiné společnosti, jako rezidenti, vyplácely úroky z úvěrů od mateřské společnosti a tyto úroky pak snížily daňový základ dceřiné společnosti. Na základě tohoto pravidla neumožňují některé členské státy odečet úroků (z půjčky) placených jejich rezidentem (dceřinou společností) zahraniční mateřské společnosti a na tyto úroky se z daňového hlediska pohlíží jako na dividendy. Porovnání přístupu vybraných členských zemí je uvedeno v následující tabulce, která u těchto zemí zobrazuje poměr dluhu k vlastnímu kapitálu:

Tabulka 3 - pravidla nízké kapitalizace

Stát	Poměr mezi dluhovým financováním a financováním ve formě vlastního kapitálu
Nizozemí	3:1
Slovensko	nemá pravidla nízké kapitalizace
USA	nemá pravidla nízké kapitalizace
Česká republika	4:1

Zdroj: NERUDOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů Evropské unie, s. 128; NERUDOVÁ, D., Daně a právo v praxi. *Daňový systém USA.*; Tax ratec.cc, US Tax rates [on-line], Dostupný z [www: http://www.taxrates.cc/html/us-tax-rates.html](http://www.taxrates.cc/html/us-tax-rates.html) [cit. 20.8.2012]; [vlastní zpracování]

Mezi další znak v přístupu ke korporátnímu zdanění je uplatňování pravidel CFC. Jedná se o pravidla, podle nichž se důchod zahraniční společnosti zdaní přímo, tj. uplatní se stejný postup, který by se při zdanění uplatnil u zdanění akcionáře; cílem je eliminovat zisk plynoucí z odložené daňové povinnosti.

Tabulka 4 - porovnání uplatňování CFC pravidel

Stát	Uplatňování pravidel CFC
Nizozemí	Ne
Slovensko	Ne
USA	Ano
Česká republika	Ne

Zdroj: NERUDOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů Evropské unie, s. 130; NERUDOVÁ, D., Daně a právo v praxi. *Daňový systém USA.*, Dostupný z [www: http://noviny.urad.mfcr.cz/noviny2/mainfrm.asp](http://noviny.urad.mfcr.cz/noviny2/mainfrm.asp) [cit. dne 20.8.2012]; Tax ratec.cc, US Tax rates [on-line], Dostupný z [www: http://www.taxrates.cc/html/us-tax-rates.html](http://www.taxrates.cc/html/us-tax-rates.html) [cit. 20.8.2012]; EXPATCPA, Controlled Foreign Corporations, Dostupný z [www: http://www.expatcpa.com/CFC.htm](http://www.expatcpa.com/CFC.htm) [cit. 16.3.2013]; [vlastní zpracování]

4.1.2 Porovnání přístupu ke korporátnímu zdanění v České republice ve vztahu k Evropské unii¹⁴⁰

¹⁴⁰ Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, Česko. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů; Česko. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví; Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů; BusinessInfo.cz. Daň z příjmů [on-line]. Dostupný z [www: http://www.businessinfo.cz](http://www.businessinfo.cz)

Česká republika měla do 1.8.2012 uzavřeno 80 smluv o zamezení dvojího zdanění. Téměř všechny smlouvy jsou uzavřeny podle OECD modelu. I vůči státům, které jsou v této práci porovnány ve vztahu s Českou republikou z pohledu přístupu ke korporátnímu zdanění, má Česká republika smlouvy o zamezení dvojího zdanění taktéž uzavřeny. S Nizozemím byla smlouva o zamezení dvojího zdanění č. 138/1974 Sb. uzavřena dne 4.3.1974, s platností od 5.11.1974. Tato smlouva byla doplněna protokolem č. 112/1997 Sb., podepsaného dne 26.6.1996. K podepsání smlouvy o zamezení dvojího zdanění se Slovenskem č. 100/2003 Sb.m.s. došlo dne 26.3.2002, s platností od 14.7.2003. Smlouva o zamezení dvojího zdanění s USA č. 32/1994 Sb. byla podepsána dne 16.9.1993 a platnost nastala dne 23.12.1993. S USA nebyl využit OECD model, ale USA model, neboť ze strany USA jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírány podle amerického modelu. Česká republika tedy postupuje v souladu s doporučením Evropské unie a využívá především OECD model v oblasti uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění.

Koordinace v oblasti korporátního zdanění se v České republice projevuje také v daňové legislativě. V návaznosti na smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahuje zákon o daních z příjmů např. ustanovení § 38f o vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí nebo ustanovení § 38nc, týkající se závazného posouzení způsobu vytvoření ceny sjednané mezi spojenými osobami. První jmenované ustanovení uvádí, že se při vyloučení dvojího zdanění postupuje podle mezinárodních smluv a definuje např. pojem příjmy ze zdrojů v zahraničí nebo metody používané ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Druhé uvedené ustanovení upravuje možnost poplatníka požádat o závazné posouzení v oblasti cen sjednaných mezi spojenými osobami; jedná se o tzv. cenu obvyklou. Tento institut je upraven v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, který dopadá na případy, kdy se cena sjednaná mezi spojenými osobami odlišuje od ceny, která by byla jinak sjednána v obdobných obchodních vztazích mezi nespojenými osobami. V oblasti koordinace korporátního zdanění byly také vydány pokyny D-332, D-333 a D-334, které se týkají cen mezi spojenými osobami.

V oblasti harmonizace korporátního zdanění se „evropský přístup“ k této problematice projevuje tím, že nařízení se stává automaticky součástí právního řádu České republiky. V případě směrnic má Česká republika určitý „manipulační prostor“, avšak cíl stanovený směrnicí nemůže měnit. Příkladem zakomponování směrnic je ustanovení § 19 odst. 1 písm. ze) až zk) zákona o daních z příjmů. Tato písmena upravují osvobození příjmů od dividend [písm. ze) až zi)] či licenčních poplatků a úroků [písm. zj) a zk)]. Osvobození dividend od daně z příjmů bylo do zákona o daních z příjmů zaneseno na

<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-3462.html> [cit. 22.8.2012]; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 19 – 24, 26, 45, 53, 59, 61, 71, 86, 87 - 97, 100 - 102, 104, 105, 107, 108 a 190 – 192; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2007), s. 12 – 14, 31, 32 – 34 a 45; ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 143, 144, 228 – 230, 232 a 235; KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 160, 161, 200, 201, 204 a 205 a 206; NERUDOVOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů v zemích Evropské unie (2011), s. 76, 82, 84, 85, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 110, 116, 121, 122, 127, 129, 132, 133, 137, 138, 139, 154, 156, 161, 163, 164, 165, 166, 167 a 158; NERUDOVOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2008), s. 111 a 138; SOJKA, V., Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, s. 33 – 41; STEJSKAL, J., Daňová teorie a politika, s. 46; BŘEZINA, J., Daňová teorie a politika, s. 54; Evropská komise [on-line], Dostupný z [www: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm) [cit. 13.8.2012]

základě směrnice č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností. Důvodem pro osvobození licenčních poplatků a úroků od daně z příjmů se stala směrnice č. 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi s různých členských států.

Administrativní spolupráce, především praktické provádění mezinárodní spolupráce formou výměny informací, která představuje účinný nástroj v boji proti daňovým únikům, je upravena zákonem č. 253/200 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mezinárodní spolupráci“). Tímto zákonem byla do českého právního řádu zakomponována směrnice č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného. Z důvodu dynamiky vývoje mobility poplatníků, zvyšování počtů přeshraničních transakcí a internacionalizaci finančních nástrojů byla přijata nová směrnice, a to směrnice č. 2011/16/EU ze dne 15.2.2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice č. 77/799/EHS, účinná od 1.1.2013. Tato směrnice bude implementována do daňového řádu prostřednictvím nového zákona, účinného od 1.1.2013.

Pokladem pro spolupráci jsou rovněž smlouvy o zamezení dvojího zdanění, především článek 26 modelové smlouvy OECD, který se týká výměny informací.

Za účelem rozšiřování tzv. dobré daňové správy, založené na výměně daňových informací, transparentnosti a podpoře spravedlivé daňové soutěže, uzavřela Česká daňová správa Dohody o výměně informací v daňových záležitostech i se zeměmi, které dříve s daňovými správami nespolupracovaly. Tím Česká daňová správa navázala na trend spočívající v boji proti škodlivým daňovým praktikám a zefektivňování mezinárodní spolupráce v oblasti daní, který je podporovaný, jak ze strany Evropské unie, tak ze strany OECD či skupiny G20.¹⁴¹ Tyto dohody jsou dalším účinným nástrojem pro získání informací potřebných pro správu daní (jedná se o možnost prověření, zda majetek nebo příjmy českých rezidentů byl řádně zdaněn, přitom není nutné vyžadovat tyto informace od bank či jiných finančních institucí). Efektivní daňová správa by bez účinné mezinárodní spolupráce nebyla uskutečnitelná. V této souvislosti je třeba upozornit i na významný psychologický aspekt mezinárodní výměny informací. Poplatníci již nemohou spoléhat na absolutní anonymitu v tzv. daňových rájích, jako na místa, kde je možné majetek či příjmy skrýt před daňovou správou.

Výměna informací má tři podoby: automatickou (pravidelnou), poskytnutí informací z vlastního podnětu (spontánní) a na dožádání; Česká daňová správa využívá všechny uvedené možnosti. Pro výměnu informací na dožádání či z vlastního podnětu jsou mezi centrálními daňovými správami využívány centrálně zpracované elektronické formuláře, které jsou, stejně jako automatická výměna informací, zasílány prostřednictvím zabezpečeného komunikačního kanálu.

¹⁴¹ G20 = skupina 19 největších světových ekonomik + jednotného vnitřního trhu Evropské unie; členové G20 jsou při jednáních zastupováni ministry financí či guvernéry centrálních bank

Z porovnávání přístupu České republiky a Evropské unie v oblasti korporátního zdaňování nebyly shledány výrazné rozdíly. Jedním z důvodů je skutečnost, že Česká republika je součástí Evropské unie a některé její právní akty (nařízení) se stávají automatickou součástí daňového pořádku České republiky. Bylo též zjištěno, že Česká republika vyvíjí aktivní činnost v oblasti koordinace korporátního zdanění. Počet smluv o zamezení dvojího zdanění vypovídá o snaze České republiky eliminovat dvojí zdanění. Rovněž se aktivně účastní mezinárodní výměny informací¹⁴².

Rozdílný přístup oproti snahám Evropské unie v oblasti harmonizace korporátního zdanění byl shledán v aplikaci CCCTB. Česká republika aplikaci CCCTB neumožňuje. Tento přístup je patrný z konstrukce základu daně. Při zjišťování základu daně se vychází z výsledku hospodaření. Použití Mezinárodních účetních standardů, které jsou při CCCTB využívány, však není přípustné. Obdobně je v zákoně o účetnictví upravena konsolidovaná účetní závěrka, ale k daňovému přiznání se přikládá účetní závěrka podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o účetnictví, tj. nelze přiložit konsolidovanou účetní závěrku. Tento přístup České republiky ke korporátnímu zdanění plyne z toho, že Česká republika patří mezi země, které se „brání“ přesunu většího množství pravomocí v oblasti přímého zdanění na evropské orgány.

4.2 Porovnání dopadů rozdílů v přístupech ke korporátnímu zdanění na ekonomiku

Daně tvoří dominantní příjem státních rozpočtů a potažmo i rozpočtů na nižších úrovních veřejné správy.¹⁴³ Daně jsou ekonomickým transferem od ekonomických subjektů ke státu¹⁴⁴, který snižuje disponibilní zdroje těchto subjektů, a tím daně ovlivňují i jejich ekonomickou aktivitu. Odrazem míry jejich ekonomické aktivity je výše daňového inkasa. Z daňových výnosů jsou financovány státní a municipální¹⁴⁵ výdaje, které ovlivňují hodnotu HDP, tj. běžně užívaného ukazatele výkonu ekonomiky, vyjadřujícího souhrn zboží a služeb vyrobených v daném roce v ekonomice¹⁴⁶. Z uvedeného tedy vyplývá, že daňové výnosy, resp. daňová zátěž plynoucí z uvalených daní, ovlivňují výkon ekonomiky. V celkových daňových výnosech jsou obsaženy výnosy daní, které jsou součástí daňového systému daného státu, tzv. daňový mix¹⁴⁷ (= druhy daní zahrnuté v daňovém inkasu). Dopad rozdílů přístupů v korporátním zdanění na ekonomiku země lze proto hodnotit (pro účely této práce) prostřednictvím vztahu výnosu korporátní daně vůči celkovému daňovému inkasu. Mezi prvky korporátního zdanění, které lze využít pro porovnání

¹⁴² Finanční správa [on-line], Dostupný z www:

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_6530.html?year=0 [cit. 26.3.2013]

¹⁴³ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 1; BŘEZINA, J., Daňová teorie a politika, s. 4; KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 15 a 19; Hamerníková, B., Maatyová, A. a kol., Veřejné finance (2010), s. 108

¹⁴⁴ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 15

¹⁴⁵ Municipality = území samosprávný celek

¹⁴⁶ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii, s. 32

¹⁴⁷ STEJSKAL, J., Daňová teorie a politika, s. 9

daňového zatížení vůči podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu, patří sazba daně. O tom svědčí skutečnost, že sazba daně podléhá ostré mezinárodní konkurenci, neboť daňové podmínky ovlivňují rozhodování společností o umístění svého sídla či podnikání¹⁴⁸. Mezi další prvky lze považovat efektivní sazbu daně či kvótu sociálního zabezpečení. Významný makroekonomický ukazatel umožňující mezinárodní srovnání daňového zatížení představuje daňová kvóta¹⁴⁹. Vypočítá se jako podíl výnosu daní na HDP.¹⁵⁰ Do daní, tj. povinných plateb, je možné zahrnout i jiné platby, např. na sociální zabezpečení. Pro účely práce bude využita kvóta sociálního zabezpečení, tj. podíl plateb na sociální zabezpečení na HDP, neboť zátěž odvody na sociální zabezpečení je veličinou, která může ovlivnit rozhodnutí společnosti o umístění jejího sídla. Efektivní daňová sazba (označovaná EATR) více vypovídá o reálném zdanění než nominální sazba daně, neboť zohledňuje částky, o které lze snížit základ daně.¹⁵¹ Závislost mezi těmito hodnotami a podílem výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu bude zjištěna prostřednictvím korelační analýzy.

Vztahem dvou náhodných veličin X a Y se zabývá jednoduchá lineární regresní analýza. V praxi je za nejdůležitější speciální typ regresní funkce (regresní závislosti) považována lineární regresní funkce.¹⁵² U lineární regresní funkce, dané tvarem $y_i = \alpha + \beta x_i + e_i$, se o náhodných chybách e_i [e_i = náhodná (reziduální) odchylka neboli náhodná chyba i -tého pozorování veličiny Y] předpokládá nezávislost náhodných veličin, majících normální rozdělení s nulovou střední hodnotou a rozptylem δ^2 (e_i mají náhodné rozdělení $N(0; \delta^2)$). Tento předpoklad specifikuje charakter vztahu mezi veličinami X a Y . Bodové odhady a , b parametrů α (absolutní člen) a β (směrnice) regresní přímky, dané funkcí $f(x) = \alpha + \beta x$, se nejčastěji získávají metodou nejmenších čtverců. Tato metoda vychází z předpokladu, že součet čtverců odchylek pozorovaných hodnot y_1, \dots, y_n veličiny Y má být od odhadované regresní funkce minimální. Pokud veličina X má v regresní přímce $y = a + bx$, popisující průběh závislosti veličiny Y na veličině X (tzv. regresi Y na X), charakter příčiny, pak ji nazýváme nezávisle proměnnou a veličinu Y jako závisle proměnnou, tj. následek.¹⁵³ Síla vztahu mezi sledovanými veličinami vyplývá z korelační analýzy. Korelační koeficient, vypočtený v rámci korelační analýzy, nabývá hodnoty od -1 do $+1$ a určuje přímou či nepřímou závislost proměnných hodnot (nulová hodnota znamená neexistenci lineárního vztahu). Při kladných hodnotách rostou obě sledované veličiny, při záporných jedna proměnná roste a druhá klesá, tj. kladná hodnota znamená přímou závislost, záporná hodnota naopak nepřímou lineární závislost¹⁵⁴.

Při výpočtu korelačních koeficientů budou využity údaje do roku 2008, resp. u států Evropské unie za rok 2008, z důvodu větší vypovídací schopnosti údajů. V roce 2008 započala celosvětová ekonomická krize a použití údajů i z let 2009 a dále by zkreslilo

¹⁴⁸ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 199

¹⁴⁹ STEJSKAL, D., Daňová teorie a politika, s. 8

¹⁵⁰ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 148

¹⁵¹ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 125

¹⁵² SVATOŠOVÁ, L., KÁBA, B., Statistické metody I, s. 108 - 111

¹⁵³ SVATOŠOVÁ, L., KÁBA, B., Statistické metody I, s. 108 - 111

¹⁵⁴ SVATOŠOVÁ, L., KÁBA, B., Statistické metody I, s. 118

korelaci mezi posuzovanými veličinami¹⁵⁵. Některé země Evropské unie nemají zveřejněny ani údaje o sazbě korporátní daně ani o podílu inkasa korporátní daně vůči celkovému daňovému inkasu. Tato skutečnost neovlivní vypovídací schopnost zjištěných údajů, ani provedených výpočtů, neboť absence údajů některých států bude eliminována tím, že korelační koeficienty sazby korporátní daně vůči výnosu korporátní daně a sazby daně vůči podílu výnosu korporátní daně vůči celkovému daňovému inkasu budou vypočteny pouze ze států, které předmětné údaje zveřejnily. Navíc ve výpočtech údajů o Evropské unii budou zahrnuty všechny významné evropské ekonomiky členských zemí.

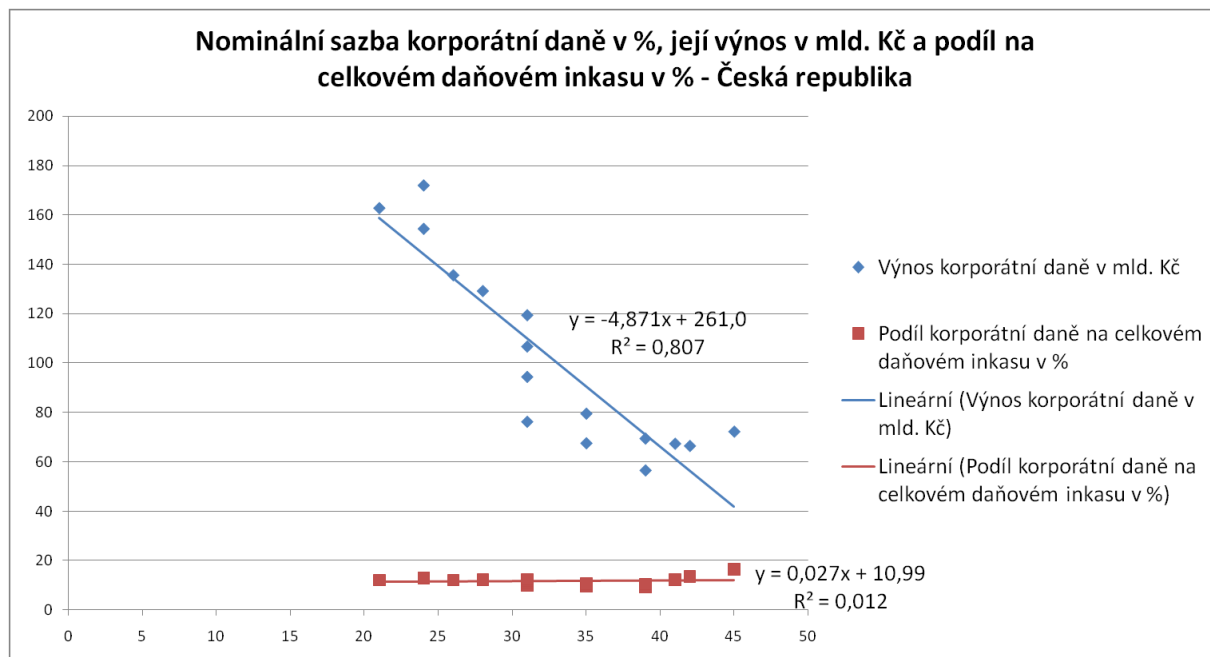
Tabulka 5 – nominální sazba korporátní daně, její výnos a podíl na celkovém daňovém inkasu a korelační koeficienty – Česká republika

Rok	Nominální sazba korporátní daně v %	Výnos korporátní daně v mld. Kč	Podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu v %
1993	45	72,2	16,5
1994	42	66,4	13,6
1995	41	67,3	12,2
1996	39	56,5	9,3
1997	39	69,4	10,5
1998	35	67,5	9,7
1999	35	79,5	10,6
2000	31	76,2	9,9
2001	31	94,4	11,3
2002	31	106,7	11,9
2003	31	119,4	12,4
2004	28	129,2	12,2
2005	26	135,6	12,1
2006	24	154,4	12,9
2007	24	172	13,1
2008	21	162,8	12,1
korelační koeficient vztahu podílu výnosu korporátní daně a nominální sazby daně			-0,898306386
korelační koeficient vztahu podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a nominální sazby daně			0,111160159
koeficienty v regresní funkci			
směrnice (pro výnos korporátní daně)		-4,871101105	
směrnice (pro podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu)			0,02746623
absolutní člen (pro výnos korporátní daně)		261,0678674	
absolutní člen (pro podíl výnosu korporátní daně na celkovém			10,99594761

¹⁵⁵ OECD [on-line], Dostupný z www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenuestatisticstaxratioschangesbetween2007and2011.htm [cit. 16.3.2013]

daňovém inkasu)		
odhad výnosu korporátní daně při 19 % nominální sazbě daně v mld. Kč	168,5169464	
odhad výnosu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu při 19 % nominální sazbě daně v %		11,51780598
statistická významnost modelu (při hladině statistické významnosti $\alpha = 0,05$)		ano

Zdroj: zákon o daních z příjmů ve znění v příslušných letech; OECD.StatExtracts [on-line], Dostupný z [www: www.stats.oecd.org/Index.aspx](http://www.stats.oecd.org/Index.aspx) [cit. 28.12.2012]; [vlastní zpracování]



Zdroj: zákon o daních z příjmů ve znění v příslušných letech; OECD.StatExtracts [on-line], Dostupný z [www: www.stats.oecd.org/Index.aspx](http://www.stats.oecd.org/Index.aspx) [cit. 28.12.2012]; [vlastní zpracování]

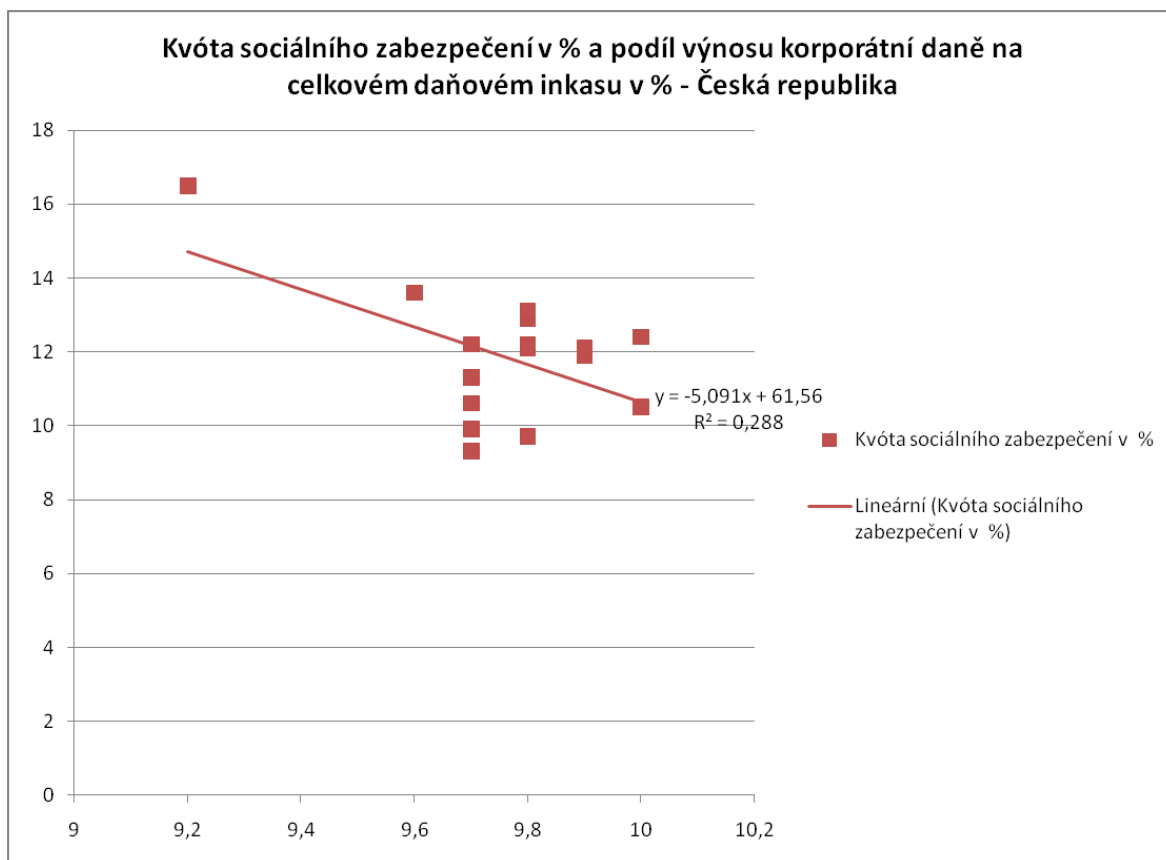
Z výpočtu vyplývá, že podíl výnosu korporátní daně je nepřímo závislý na sazbě korporátní daně. Pokud se sazba korporátní daně sníží o jednotku, zvýší se výnos korporátní daně o cca 0,898 jednotek. Oproti tomu podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu je na sazbě korporátní daně přímo závislý. Jedná se o slabou závislost. Pokud se sazba daně sníží o jednotku, sníží se podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu o cca 0,111 jednotek. Podle lineární regresní přímky bude při sazbě korporátní daně 19 % činit výnos korporátní daně cca 168,5 mld. Kč a výnos této daně na celkovém daňovém inkasu bude činit cca 11,517 %.

Tabulka 6 - kvóta sociálního zabezpečení v % a podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu v % – Česká republika

Rok	Kvóta sociálního zabezpečení v %	Podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu v %
1993	9,2	16,5
1994	9,6	13,6
1995	9,7	12,2
1996	9,7	9,3

1997	10	10,5
1998	9,8	9,7
1999	9,7	10,6
2000	9,7	9,9
2001	9,7	11,3
2002	9,9	11,9
2003	10	12,4
2004	9,8	12,2
2005	9,9	12,1
2006	9,8	12,9
2007	9,8	13,1
2008	9,8	12,1
korelační koeficient podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu vůči kvótě sociálního zabezpečení		-0,537459672
koeficienty regresní funkce		
směrnice		-5,091456077
absolutní člen		61,56726835
odhad podílu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu při 11 % kvótě sociálního zabezpečení v %		5,561251504

Zdroj: OECD.StatExtracts [on-line], Dostupný z www.stats.oecd.org/Index.aspx [cit. 17.3.2013]; [vlastní zpracování]



Zdroj: OECD.StatExtracts [on-line], Dostupný z www.stats.oecd.org/Index.aspx [cit. 17.3.2013]; [vlastní zpracování]

Podle provedeného výpočtu je podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu nepřímo závislý na kvótě sociálního zabezpečení. Pakliže se kvóta sociálního zabezpečení sníží o jednotku, pak se podíl na výnosu korporátní daně zvýší o cca 0,538 jednotek. Podle lineární regresní přímky by při 11 % kvóta sociálního zabezpečení činil podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu cca 5,561 %.

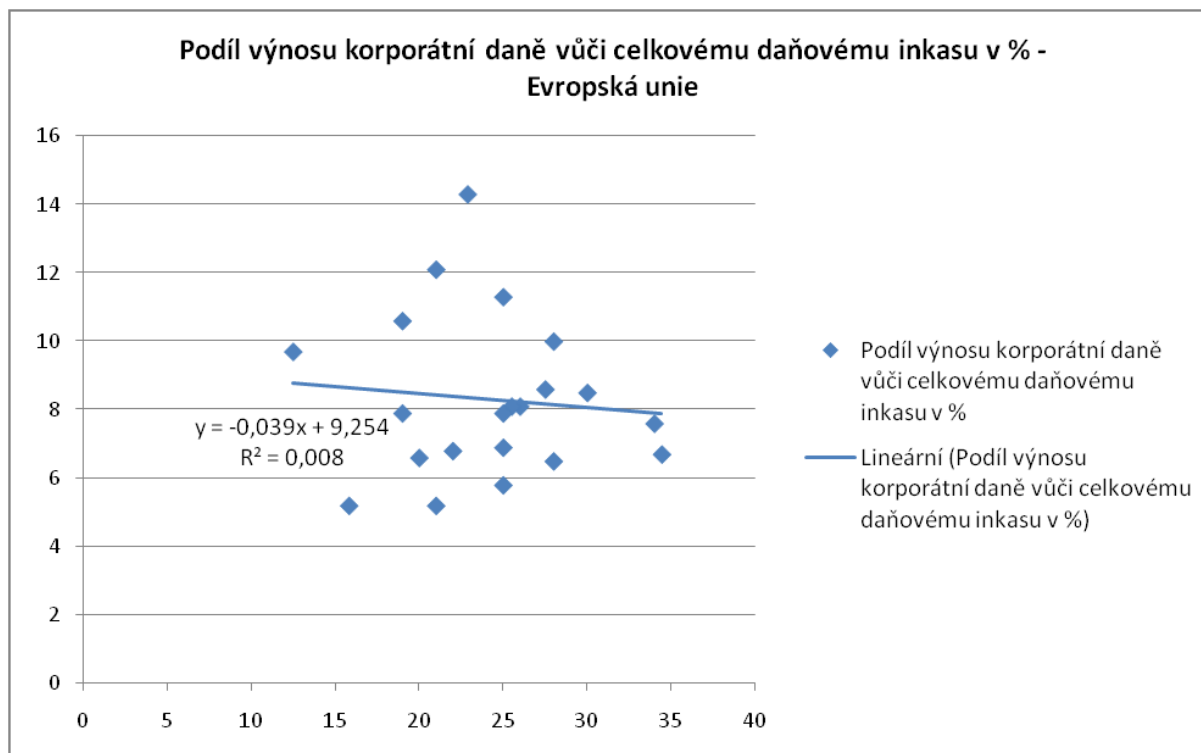
Česká republika je členem Evropské unie, tj. nejedná se o ekonomicky a politicky izolovaný stát, a proto je nutné pro rozhodování o možné úpravě sazby daně též vzít v potaz i závislost sazby daně (sazba daně je uvedena včetně případného příspěvku, který je právnická osoba povinna hradit a která zvyšuje sazbu daně) na podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu ve státech Evropské unie.

Tabulka 7 – nominální sazba korporátní daně v %, její podíl na celkovém daňovém inkasu a korelační koeficient – Evropská unie v roce 2008

Stát	Nominální sazba korporátní daně v %	Podíl výnosu korporátní daně vůči celkovému daňovému inkasu v %
Belgie	33,99	7,6
Bulharsko	-	-
Česká republika	21	12,1
Dánsko	25	6,9
Estonsko	21	5,2
Finsko	26	8,1
Francie	34,43	6,7
Irsko	12,5	9,7
Itálie	27,5	8,6
Kypr	-	-
Litva	-	-
Lotyšsko	-	-
Lucembursko	22,88	14,3
Maďarsko	20	6,6
Malta	-	-
Německo	15,825	5,2
Nizozemí	25,5	8,1
Polsko	19	7,9
Portugalsko	25	11,3
Rakousko	25	5,8
Rumunsko	-	-
Řecko	25	7,9
Slovensko	19	10,6
Slovinsko	22	6,8
Španělsko	30	8,5
Švédsko	28	6,5
UK	28	10
korelační koeficient vztahu nominální sazby korporátní daně a jejího podílu na celkovém daňovém inkasu za státy Evropské unie		-0,091411544
koeficienty v regresní funkci		
směrnice		-0,03938225

absolutní člen	9,254858687
odhad podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu při 19 % nominální sazbě korporátní daně v %	8,506595936

Zdroj: zákon o daních z příjmů ve znění v roce 2008; OECD.StatExtracts [on-line], Dostupný z <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> [cit. 28.12.2012]; OECD [on-line], http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/oecdtaxdatabase.htm#C_CorporateCaptial [cit. 28.12.2012]; [vlastní zpracování]



Zdroj: zákon o daních z příjmů ve znění v roce 2008; OECD.StatExtracts [on-line], Dostupný z <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> [cit. 28.12.2012]; OECD [on-line], http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/oecdtaxdatabase.htm#C_CorporateCaptial [cit. 28.12.2012]; [vlastní zpracování]

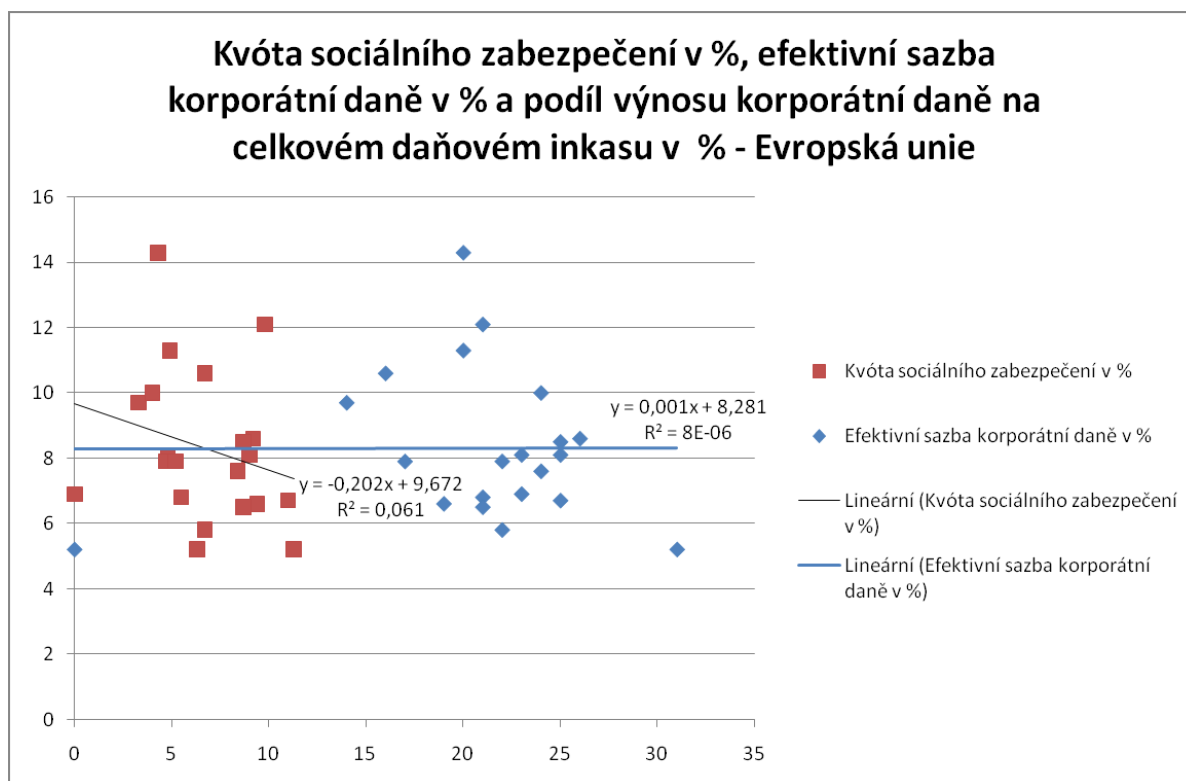
Podle provedeného výpočtu korelačního koeficientu je podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu nepřímo závislý na sazbě korporátní daně. Jedná se o slabou závislost. Záporný korelační koeficient závislosti podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu na sazbě daně u zemí Evropské unie (tzv. průřezová analýza) znamená, že státy s vysokou sazbou daně mají nízký podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu. Pokud se sazba korporátní daně sníží o jednotku, podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu se zvýší o cca 0,091 jednotky. Podle lineární regresní přímky by při 19 % sazba korporátní daně činil podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu cca 8,507 %. Z uvedených hodnot také vyplývá, že Česká republika má jeden z nejvyšších podílů výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu z porovnávaných zemí.

Tabulka 8 – efektivní sazba korporátní daně v %, kvóta sociálního zabezpečení v %, podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a korelační koeficienty – Evropská unie v roce 2008

Stát	Efektivní sazba korporátní daně v %	Kvóta sociálního zabezpečení v %	Podíl výnosu korporátní daně vůči celkovému daňovému inkasu v %
Belgie	24	8,4	7,6
Bulharsko	-	-	-
Česká republika	21	9,8	12,1
Dánsko	23	0	6,9
Estonsko	-	11,3	5,2
Finsko	25	9	8,1
Francie	25	11	6,7
Irsko	14	3,3	9,7
Itálie	26	9,2	8,6
Kypr	-	-	-
Litva	-	-	-
Lotyšsko	-	-	-
Lucembursko	20	4,3	14,3
Maďarsko	19	9,4	6,6
Malta	-	-	-
Německo	31	6,3	5,2
Nizozemí	23	4,8	8,1
Polsko	17	4,7	7,9
Portugalsko	20	4,9	11,3
Rakousko	22	6,7	5,8
Rumunsko	-	-	-
Řecko	22	5,2	7,9
Slovensko	16	6,7	10,6
Slovinsko	21	5,5	6,8
Španělsko	25	8,7	8,5
Švédsko	21	8,7	6,5
UK	24	4	10
korelační koeficient vztahu podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a efektivní sazby daně			0,002854992
korelační koeficient vztahu podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a kvóty sociálního zabezpečení			-0,247567946
koeficienty v regresní funkci			
směrnice (pro kvótu sociálního zabezpečení)	-0,202350716		
směrnice (pro efektivní sazbu daně)			0,001097199
absolutní člen (pro daňovou kvótu sociálního zabezpečení)	9,672074597		
absolutní člen (pro efektivní sazbu daně)			8,281825233
odhad podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu při 10 % kvóte sociálního zabezpečení v %	7,648567441		
odhad podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu při 20 % efektivní sazbě korporátní daně v %	8,303769201		

statistická významnost modelu závislosti podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu na efektivní sazbě daně (při hladině statistické významnosti $\alpha = 0,05$)	ano
--	-----

Zdroj: OECD.StatExtracts [on-line], Dostupný z www: <http://stats.oecd.org/Index.aspx#> [cit. 17.3.2013]; ŠIROKÝ, J., KVÍČALOVÁ, J., VALENTOVÁ, I., Identification of causes of differences in statutory and effective rates of corporate taxes [on-line], Dostupný z www: http://www.mendelu.cz/dok_server/slozka.pl?id=57208;download=91882 [cit. 17.3.2013]



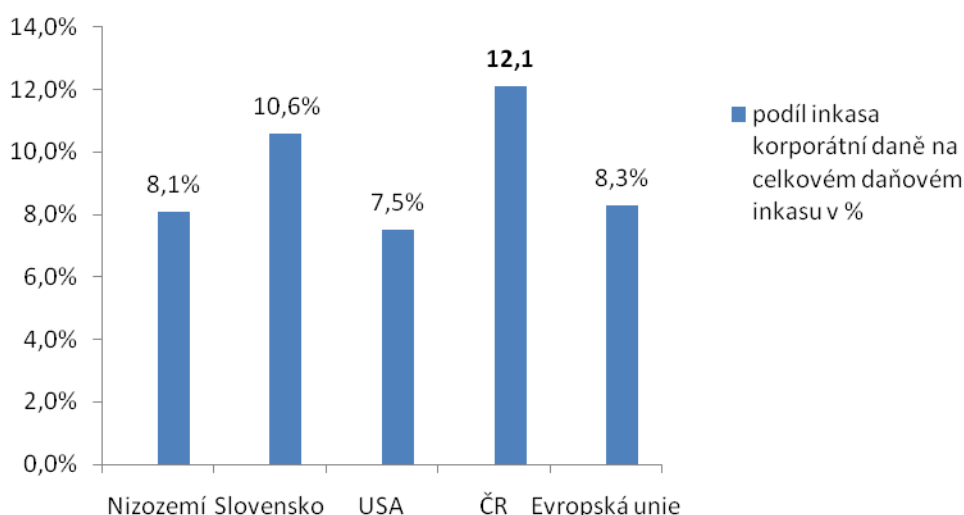
Zdroj: OECD.StatExtracts [on-line], Dostupný z www: <http://stats.oecd.org/index.aspx#> [cit. 17.3.2013]; ŠIROKÝ, J., KVÍČALOVÁ, J., VALENTOVÁ, I., Identification of causes of differences in statutory and effective rates of corporate taxes [on-line], Dostupný z www: http://www.mendelu.cz/dok_server/slozka.pl?id=57208;download=91882 [cit. 17.3.2013]

Z výpočtu plyne, že podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu je přímo závislý na efektivní sazbě daně, avšak tato závislost je velmi slabá. Pokud se efektivní sazba daně zvýší o jednotku, podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu se zvýší o cca 0,003 jednotek. Podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu je nepřímo závislý na kvótě sociálního zabezpečení. Oproti závislosti na efektivní sazbě korporátní daně se jedná o silnější závislost. Pokud se kvóta sociálního zabezpečení sníží o jednotku, zvýší se podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu o cca 0,248 jednotek. Z průřezové analýzy plyne, že státy s vysokou efektivní sazbou korporátní daně a nízkou kvótou sociálního zabezpečení mají vysoký podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu. Při 20 % efektivní sazbě korporátní daně by podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu činil cca 8,304 %. Pokud by kvóta sociálního zabezpečení byla na úrovni 10 %, podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu by činil cca 7,649 %. Z uvedených hodnot také vyplývá, že Česká

republika má jeden z nejvyšších podílů výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu z porovnávaných zemí a také jednu z nejvyšších kvót sociálního zabezpečení.

Jak bylo uvedeno výše, pro zjištění dopadu přístupů ke korporátnímu zdanění na ekonomiku je pro účely této práce využit podíl výnosu korporátní daně vůči celkovému daňovému inkasu. Z tohoto ukazatele vyplývá, jak „silná“ je pozice korporátní daně v daňovém mixu dané země. Porovnání těchto hodnot vypoví o dopadu uplatnění více sazeb korporátní daně na podíl výnosu této daně vůči celkovému daňovému inkasu. Mezi porovnávané země s více sazbami patří Nizozemí a USA. V případě údajů za státy Evropské unie bude využit aritmetický průměr hodnot uvedených v tabulce č. 6 (Seznam tabulek), tj. Σ podílů výnosů korporátní daně na celkovém daňovém inkasu $174,4 \% / 21$ (počet zemí) = 8,3 %

Graf 2 – podíl inkasa korporátní daně na celkovém daňovém inkasu v % v roce 2008



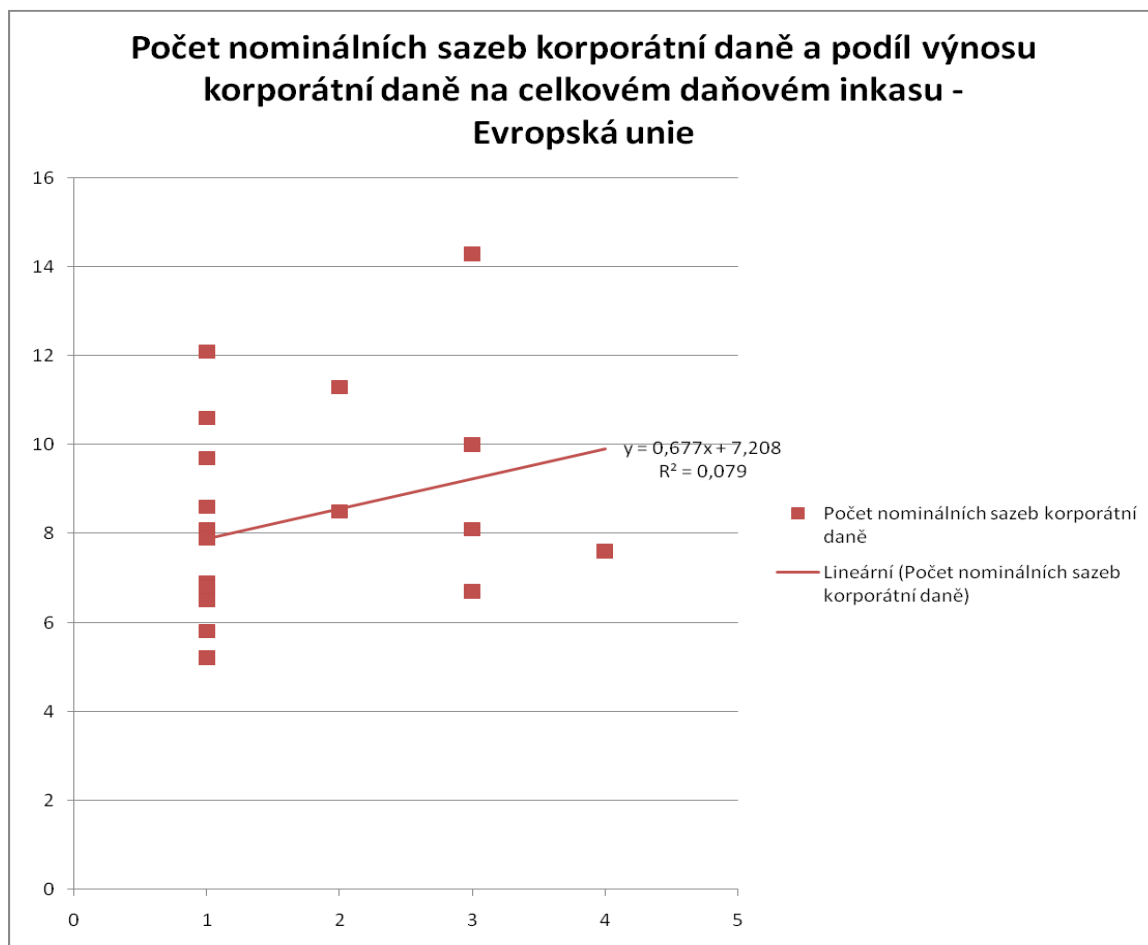
Zdroj: OECD.StatExtracts [on-line], Dostupný z www: <http://stats.oecd.org/Index.aspx> [cit. 29.12.2012]; [vlastní zpracování]

Tabulka 9 - počet nominálních sazeb korporátní daně, podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a korelační koeficient – Evropská unie 2008

stát	Počet nominálních sazeb korporátní daně	Podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu v %
Belgie	4	7,6
Bulharsko	1	-
Česká republika	1	12,1
Dánsko	1	6,9
Estonsko	1	5,2
Finsko	1	8,1
Francie	3	6,7
Irsko	1	9,7
Itálie	1	8,6
Kypr	-	-
Litva	-	-

Lotyšsko	-	-
Lucembursko	3	14,3
Maďarsko	1	6,6
Malta	-	-
Německo	1	5,2
Nizozemí	3	8,1
Polsko	1	7,9
Portugalsko	2	11,3
Rakousko	1	5,8
Rumunsko	-	-
Řecko	1	7,9
Slovensko	1	10,6
Slovinsko	1	6,8
Španělsko	2	8,5
Švédsko	1	6,5
UK	3	10
korelační koeficient		0,282498521
koeficienty v regresní funkci		
směrnice		0,677386935
absolutní člen		7,208040201
odhad podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu při 5 nominálních sazbách v %		10,59497487
statistická významnost modelu (při hladině statistické významnosti $\alpha = 0,05$)		ano

Zdroj: OECD [on-line]. Dostupný z [www: http://stats.oecd.org/Index.aspx](http://stats.oecd.org/Index.aspx) [cit. 17.3.2013]; ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 177, 178, 180, 181, 187, 191, 197, 206, 211, 217, 221, 239, 245, 255, 260, 266, 271, 276, 286, 293, 297, 302, 309, 313; NERUDOVÁ, D., Daňový systém USA [on-line]. Dostupný z [www: http://noviny.urad.mfcr.cz/noviny2/mainfrm.asp](http://noviny.urad.mfcr.cz/noviny2/mainfrm.asp) [cit. dne 17.3.2013]; [vlastní zpracování]



Zdroj: OECD [on-line]. Dostupný z [www: http://stats.oecd.org/Index.aspx](http://stats.oecd.org/Index.aspx) [cit. 23.8.2012]; [vlastní zpracování]

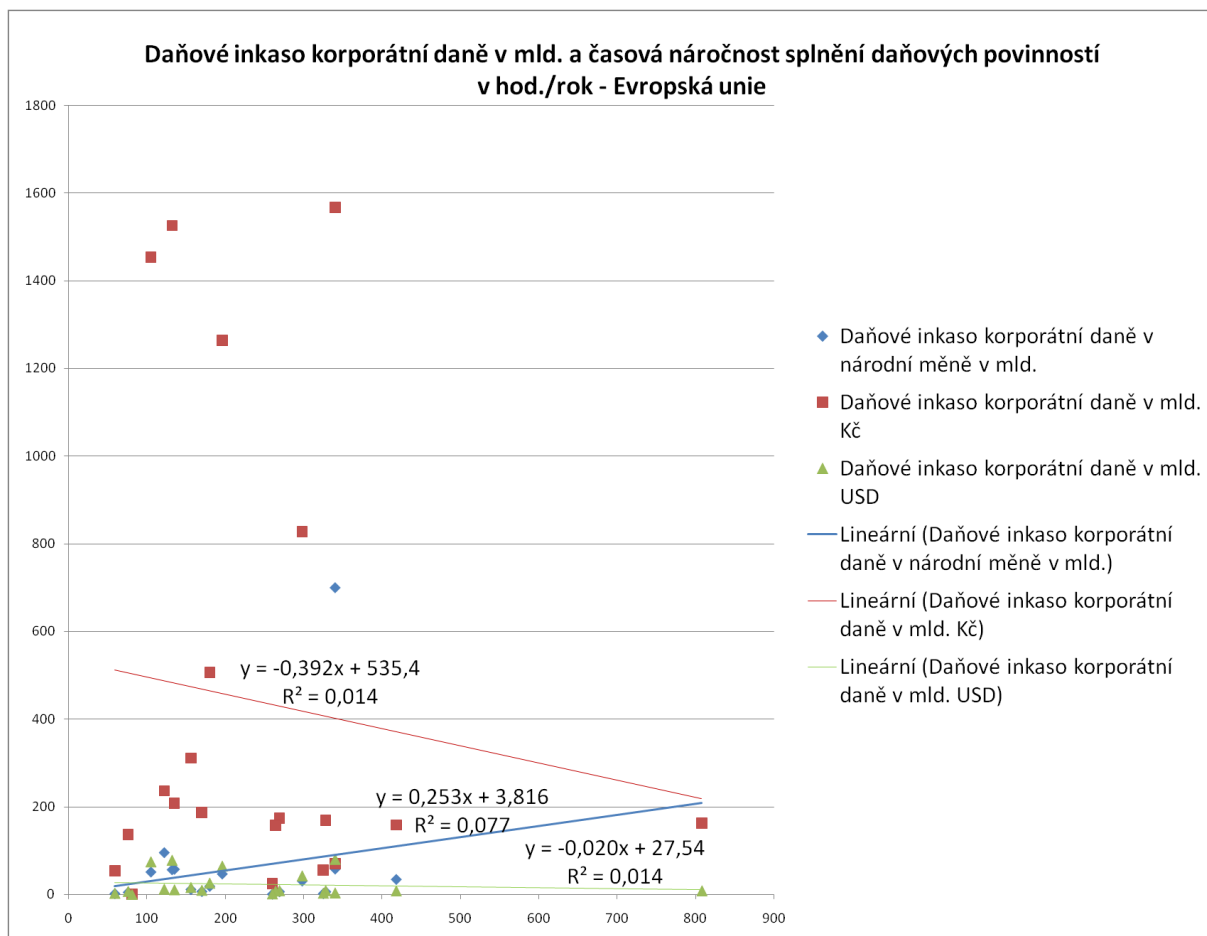
Z výpočtu vyplývá, že podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu je přímo úměrný počtu sazeb korporátní daně. Pokud se počet sazeb korporátní daně zvýší o jednotku, pak se podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu zvýší o cca 0,283 jednotek. Z lineární regresní přímky vyplývá, že pokud by se uplatňovalo 5 sazeb korporátní daně, činil by podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu cca 10,595 %.

Se splněním daňové povinnosti nesouvisejí pouze přímé náklady (tj. uhrazení daně), ale také nepřímé náklady spočívající ve vyplnění daňového přiznání, využití služeb daňového poradce, apod. Proto bude zjištěn vztah mezi časovou náročností na splnění zákonných povinností a výnosem daňového inkasa korporátní daně. Některé země Evropské unie nemají zveřejněny údaje o výši daňového inkasa korporátní daně. Tato skutečnost neovlivní vypovídací schopnost zjištěných údajů, ani provedených výpočtů, neboť absence údajů některých států bude eliminována tím, že korelační koeficient bude vypočítán z výnosu korporátní daně za Evropskou unii pouze ze států, které předmětné údaje zveřejnily. Navíc ve výpočtech údajů o Evropské unii budou zahrnuty všechny významné evropské ekonomiky členských zemí.

Tabulka 10 – časová náročnost splnění daňových povinností a daňové inkaso korporátní daně v mld. v roce 2008 – Evropská unie

stát	Časová náročnost splnění daňových povinností v hod./rok	Daňové inkaso korporátní daně v národní měně v mld.	Daňové inkaso korporátní daně v mld. Kč	Daňové inkaso korporátní daně v mld. USD
Belgie	156	11,566	311,472	16,026
Bulharsko	-	-	-	-
Česká republika	808	162,813	162,813	8,377
Dánsko	135	57,644	208,383	10,722
Estonsko	81	0,266	0,458	0,024
Finsko	269	6,471	174,264	8,966
Francie	132	56,677	1 526,312	78,53
Irsko	76	5,071	136,562	7,026
Itálie	340	58,217	1 567,784	80,664
Kypr	-	-	-	-
Litva	-	-	-	-
Lotyšsko	-	-	-	-
Lucembursko	59	2,003	53,941	2,775
Maďarsko	340	699,992	70,699	3,638
Malta	-	-	-	-
Německo	196	46,934	1 263,933	65,031
Nizozemí	180	18,814	506,661	26,068
Polsko	418	34,551	159,213	8,192
Portugalsko	328	6,286	169,282	8,71
Rakousko	170	6,953	187,244	9,634
Rumunsko	-	-	-	-
Řecko	264	5,875	158,214	8,14
Slovensko	325	2,087	56,2	2,892
Slovinsko	260	0,933	25,126	1,293
Španělsko	298	30,745	827,963	42,6
Švédsko	122	95,624	236,861	12,187
UK	105	51,436	1 454,096	74,815
korelační koeficient za státy Evropské unie				-0,121447778
koeficienty v regresní funkci				
směrnice			-0,020187765	
absolutní člen			27,5476412	
odhad výnosu korporátní daně v mld. Kč při časové náročnosti splnění daňových povinností 100 hod./rok			25,52886473	

Zdroj: OECD.StatExtracts [on-line]. Dostupný z www: <http://stats.oecd.org/Index.aspx> [cit. 30.12.2012]; DOING BUSINESS [on-line]. Dostupný z www: <http://www.doingbusiness.org/data> [cit. 30.12.2012]; [vlastní zpracování]



Zdroj: OECD.StatExtracts [on-line]. Dostupný z [www: http://stats.oecd.org/Index.aspx](http://stats.oecd.org/Index.aspx) [cit. 30.12.2012]; DOING BUSINESS [on-line]. Dostupný z [www: http://www.doingbusiness.org/data](http://www.doingbusiness.org/data) [cit. 30.12.2012]; [vlastní zpracování]

Z výpočtu plyne, že daňové inkaso korporátní daně je nepřímo úměrné časové náročnosti splnění daňových povinností. Jedná se o slabou závislost. Při snížení časové náročnosti plnění daňových povinností o jednotku se zvýší daňové inkaso korporátní daně o cca 0,121 jednotek. Z přehledu časové náročnosti splnění daňových povinností vyplývá, že Česká republika má tuto náročnost z porovnávaných zemí nejvyšší. Podle lineární regresní přímky by při časové náročnosti splnění daňových povinností v rozsahu 100 hod./rok činilo daňové inkaso korporátní daně cca 25,529 mld. USD.

5 ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ

Z informací zjištěných a v této práci uvedených a také z provedených komparací a výpočtů vplynuly dále uvedené závěry a doporučení.

Česká republika, stejně jako Nizozemí a USA používá klasický systém zdanění korporací. Slovensko oproti tomu využívá systém vynětí, kterým se zcela eliminuje zdanění rozděleného zisku na úrovni společníků právnické osoby. Česká republika je státem umístěným ve středu Evropy. Jedná se o velmi geograficky výhodnou polohu, která

by mohla být využita korporacemi jako „centrála“ pro jejich přeshraniční aktivity. Korporace potřebují pro své podnikání kapitál, který lze získat od potenciálních investorů. Investiční atraktivita pro potenciální investory je ovlivněna také daňovou zátěží, u které logicky platí, že čím je nižší, tím je investiční cíl atraktivnější. Za účelem podpory ekonomického rozvoje by mělo být v zájmu České republiky vytvářet příznivé investiční podmínky. Z tohoto důvodu by bylo vhodné, při zohlednění teorie daňového klínu, aby Česká republika opustila klasický systém zdanění společností a přešla k systému vynětí¹⁵⁶.

U korporátních daní není nutné uplatňovat progresivní zdanění, protože společnosti nejsou jednotlivci vyžadující daňovou spravedlnost¹⁵⁷. Česká republika používá, stejně jako Slovensko, jednu sazbu daně. Jedna daňová sazba minimalizuje daňové úniky¹⁵⁸, přesto ekonomicky vyspělé země využívají progresivní zdanění. Z porovnávaných zemí se jedná o Nizozemí se dvěma sazbami (v roce 2008 se třemi sazbami) a USA dokonce s osmi sazbami. Přitom více daňových sazeb nepředstavuje zvýšení dopadu na ekonomiku (tj. i zátěže ekonomických subjektů), neboť jak vyplývá z grafu č. 2 (podíl inkasa korporátní daně na celkovém daňovém inkasu v % v roce 2008) USA s velkým počtem daňových sazeb (8 sazeb) mají nižší podíl inkasa korporátní daně vůči celkovému daňovému inkasu než Česká republika. Naopak země s vyšším počtem sazeb daně vykazují nižší podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu než země s jednou sazbou. Z vypočteného korelačního koeficientu (cca 0,283) závislosti podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu na počtu sazeb korporátní daně vyplývá, že podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu je přímo úměrný počtu sazeb korporátní daně, což znamená, že pokud se počet sazeb korporátní daně zvýší o jednotku, podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu se o cca 0,283 jednotek zvýší. Vyšší počet sazeb může být využit pro podporu menších společností, které by byly méně daňově zatíženy než větší společnosti, což by odpovídalo i principu platební schopnosti zmíněné v kapitole 3.4.2 (Princip platební schopnosti). Jelikož závislost ekonomiky na jednom či několika málo větších společnostech znamená potenciální riziko hospodářského propadu země při výraznějším poklesu poptávky, je vhodné u exportně zaměřených zemí, mezi které patří i Česká republika, podporovat rozvoj malých a středních podniků. SME (malé a střední podniky) tvoří 99,8 % všech společností Evropské unie.¹⁵⁹ V rakouském průmyslu představují SME převážnou většinu všech podniků (více než 75 % podniků zaměstnává méně než 10 zaměstnanců)¹⁶⁰. Za účelem podpory malých a středních podniků, které jsou schopny flexibilněji přizpůsobit výrobu změnám na trhu, by měla Česká republika zvážit zavedení více sazeb, neboť se jedná o malou otevřenou ekonomiku a správně nastavená korporátní daň může podpořit větší vývoz výrobků do zahraničí, rychlejší zavádění nových technologií či podpořit určité odvětví. Tato daň pak může být využita jako nástroj hospodářské politiky státu.¹⁶¹ S ohledem na skutečnost, že sousední

¹⁵⁶ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 64 a 65

¹⁵⁷ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 198; ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie s praktickou aplikací, s. 137

¹⁵⁸ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 198

¹⁵⁹ NERUDOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 138

¹⁶⁰ BusinessInfo.cz [on-line]. Dostupný z [www: http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/rakousko-ekonomicka-charakteristika-zeme-19140.html](http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/rakousko-ekonomicka-charakteristika-zeme-19140.html) [cit. 9.2.2013]

¹⁶¹ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňové teorie a praktickou aplikací, s. 137

Slovensko má pouze jednu sazbu, zavedení příliš mnoho sazeb by mohlo vyvolávat tendenci k daňovým únikům. Jako optimální počet daňových sazeb se jeví dvě daňové sazby. Nebylo by ale vhodné, zvolit vyšší sazbu daně nad horní hranicí sousedního Slovenska, neboť by se tím oslabilo pozice České republiky z pohledu daňové konkurence a atraktivnosti pro společnosti, které by chtěly v České republice podnikat. Více sazeb také způsobuje růst přímých administrativních nákladů¹⁶², takže i s ohledem na ekonomickou pozici České republiky se dvě daňové sazby jeví jako optimální řešení. Do navrhovaných dvou sazeb nejsou zahrnuty investiční fondy, investiční společnosti, podílové fondy a instituce penzijního pojištění, které již nyní podléhají 5 % daňové sazbě (od roku 2004)¹⁶³. Jedná se o opatření podporující investiční aktivitu, a proto by nebylo vhodné tuto sazbu měnit. Mírná progresivita přímého zdanění navíc přináší do ekonomiky stabilizující účinek, tj. v období hospodářského růstu se společnost posune do vyššího pásma, tím se zvýší podíl zdaněných důchodů a následně zmírní růst agregátní (celkové) poptávky. V důsledku toho roste HDP rychleji než celková poptávka. Naopak v recesi podíl zdaněných důchodů klesá, a tím nedochází k silnějšímu poklesu poptávky. V důsledku toho klesá HDP pomaleji než celková poptávka. Při růstu inflace způsobuje progresivní zdanění zvýšení daňového inkasa a omezení růstu důchodů. Na základě toho se „ochladí“ poptávka spotřebitelů, poklesne agregátní poptávka a růst inflace zpomalí.¹⁶⁴

Jelikož společnosti mohou rozhodovat o umístění svého sídla, a tím i dopadu daňové jurisdikce, jsou sazby korporátní daně vystaveny poměrně silné mezinárodní daňové konkurenci. V rámci zemí „evropské patnáctky“ došlo od roku 1995 do roku 2010 ke snížení průměrné sazby daně ze zisků společností z 38 % na 25 %, což však nevyvolalo snížení objemu výnosů této daně, neboť kvóta korporátní daně se zvýšila z 2,7 % na 3,9 %. Tento aspekt souvisel s větším rozsahem zdanitelných zisků společností a přírůstkem nadnárodních společností, které vyplácejí zisky (zdaněné srážkovou daní) za hranice.¹⁶⁵ V České republice se sazba daně od roku 1992 snížila z 45 % na současnou hodnotu 19 %, tj. o cca 58 %¹⁶⁶. Výnos daně sice od roku 1993 do roku 1997 klesl z 66 221 mil. Kč na 41 020 mil. Kč, ale pak docházelo ke každoročním přírůstkům daňového inkasa korporátní daně až na hodnotu 173 590 mil. Kč v roce 2008, ve kterém započala celosvětová hospodářská krize. Poté se daňové inkaso snížilo (v roce 2009 na 110 543 mil. Kč, v roce 2010 na 114 746 mil. Kč, v roce 2011 na 109 312 mil. Kč)¹⁶⁷, přestože daňová sazba klesala na 21 % (rok 2009), 20 % (rok 2010) a 19 % (rok 2011)¹⁶⁸. Počet poplatníků však zaznamenal pokles až od roku 2010 (v roce 1993 ... 80 312, v roce 2009 ... 365 714, v roce 2010 ... 355 085, v roce 2011 ... 315 712)¹⁶⁹. Z uvedeného plyne, že při zohlednění vlivu hospodářské krize, nevedlo snížení sazby daně ke snížení daňového inkasa, ale naopak

¹⁶² KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 45

¹⁶³ Zákon o daních z příjmů ve znění roku 2004

¹⁶⁴ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 118

¹⁶⁵ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 199

¹⁶⁶ Zákon o daních z příjmů ve znění v daném roce.

¹⁶⁷ Finanční správa ČR [on-line]. Dostupný z [www](http://www.mfcr.cz):

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0> [cit. 10.2.2013]

¹⁶⁸ Cit. 177

¹⁶⁹ Finanční správa ČR [on-line]. Dostupný z [www](http://www.mfcr.cz):

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13887.html?year=0> [cit. 10.2.2013]

k růstu počtu poplatníků i daňového inkasa. Toto zjištění koresponduje i s výpočtem korelačního koeficientu závislosti výnosu korporátní daně a sazby daně v České republice, který je záporný (cca -0,898). To znamená, že výnos korporátní daně je nepřímo závislý na sazbě daně – při poklesu sazby daně o jednotku, výnos této daně se zvýší o cca 0,898 jednotek. Korelační koeficient závislosti podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu na sazbě daně vykazuje kladnou hodnotu, tj. přímou závislost (cca 0,111) – při snížení sazby korporátní daně o jednotku dojde ke snížení podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu pouze o cca 0,111 jednotek. Mezi podílem výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a kvótou sociálního zabezpečení existuje nepřímá závislost, neboť podle vypočteného korelačního koeficientu (cca -0,538) se při snížení kvóty sociálního zabezpečení o jednotku zvýší podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu o cca 0,538 jednotek. Při snížení sazby korporátní daně v České republice by tak bylo možné předpokládat zvýšení inkasa této daně a pouze mírné snížení podílu jejího výnosu na celkovém daňovém inkasu, avšak za předpokladu, že se ostatní podmínky nezmění (např. změna ekonomické aktivity poplatníků daně). Vyšší podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu by způsobilo snížení kvóty sociálního zabezpečení. Určitý prostor pro snížení sazby korporátní daně tedy u České republiky existuje. Korelační koeficient závislosti podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu na sazbě daně u zemí Evropské unie (tzv. průřezová analýza) je záporný (cca -0,091), což znamená, že státy s vysokou sazbou daně mají nízký podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu. Jedná se o slabou závislost – při poklesu sazby daně o jednotku se podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu zvýší o 0,091 jednotek. Nepřímá závislost existuje také mezi podílem výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a kvótou sociálního zabezpečení. Z průřezové analýzy vyplývá, že státy s vysokou kvótou sociálního zabezpečení mají vysoký podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu – při poklesu kvóty sociálního zabezpečení o jednotku se podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu zvýší o cca 0,248 jednotek. Za státy Evropské unie byla, na základě výpočtu korelačního koeficientu závislosti podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu vůči efektivní sazbě korporátní daně (cca 0,003, tj. slabá závislost), zjištěna mezi těmito veličinami přímá závislost. Při poklesu efektivní sazby korporátní daně o jednotku by poklesl podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu pouze o cca 0,003 jednotek. Z této průřezové analýzy vyplývá, že státy s vysokou efektivní sazbou korporátní daně mají vysoký podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu, což koresponduje s průřezovou analýzou závislosti podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu vůči sazbě korporátní daně. Z podílu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu vyplynulo, že Česká republika má tento podíl z porovnávaných zemí nejvyšší. I když je oproti zemím Evropské unie téměř dvojnásobný, při porovnání se Slovenskem, které má stejnou sazbu korporátní daně jako Česká republika, se jedná o malý rozdíl. Česká republika má tedy silnější zastoupení korporátní daně v daňovém mixu než porovnávané země. Česká republika má také jednu z nejvyšších kvót sociálního zabezpečení. Při snížení podílu daňového inkasa korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a kvóty sociálního zabezpečení by se Česká republika přiblížila Slovensku. Vzniklý rozdíl v podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu by mohl být využit pro zvýšení atraktivnosti podnikatelského prostředí, např. zavedením dvou sazeb daně, jak bylo doporučeno výše na základě jiných důvodů.

Přímé administrativní náklady jsou náklady na správu daní na straně veřejného sektoru. Se zvyšující se složitostí daňového systému, např. výjimek, se přímé náklady zvyšují¹⁷⁰. Mezi nepřímé administrativní náklady patří např. čas a náklady vynaložené na seznamování se s novými daňovými předpisy; tyto náklady, podobně jako náklady přímé rostou s růstem složitosti daně¹⁷¹. V obou oblastech nelze přístup České republiky hodnotit kladně. V zákoně o daních z příjmů je 62 daňových úlev pro právnické osoby¹⁷². Od přijetí zákona o daních z příjmů došlo do roku 2012 k 121 novelám. Právě změny v daňovém systému vyvolávají největší nepřímé náklady¹⁷³. Tento zákon sice obsahuje pouze 42 ustanovení, ale některá z nich se člení až na písmeno „zv“ (např. ustanovení § 24 odst. 1), což zákon velmi zpřehledňuje a navíc často se jednotlivá ustanovení odkazují na několik jiných ustanovení. Z údajů o časové náročnosti splnění daňových povinností (tabulka č. 10 časová náročnost splnění daňových povinností a daňové inkaso korporátní daně v mld. v roce 2008 – Evropská unie) vyplývá, že Česká republika má nejvyšší časovou náročnost splnění daňových povinností z porovnávaných zemí. Z vypočteného korelačního koeficientu závislosti výnosu korporátní daně na časové náročnosti splnění daňových povinností (cca -0,121) vyplývá, že mezi těmito veličinami existuje nepřímá závislost, tj. že při snížení časové náročnosti splnění daňových povinností o jednotku, se daňové inkaso korporátní daně zvýší o cca 0,121 jednotek. Z hodnoty korelačního koeficientu je zřejmé, že se jedná o slabou závislost. Snížením absolutní výše časové náročnosti splnění daňových povinností by Česká republika zcela logicky vytvořila příznivější investorské a podnikatelské prostředí. S ohledem na vysokou absolutní hodnotu časové náročnosti splnění daňových povinností České republiky by při jejím výraznějším snížení bylo možné předpokládat, i při slabší závislosti podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu vůči časové náročnosti splnění daňových povinností, že při výraznějším snížení časové náročnosti na splnění daňových povinností by došlo ke zvýšení podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu. Za účelem snížení administrativních nákladů v České republice by bylo vhodné jak snížit počet výjimek, tak zvážit přípravu nového zákona, který by „pohltil“ všechny novely a zároveň by mohl být nový zákon využit ke svému zpřehlednění. V každém zákoně určité výjimky existují, jako odraz společenského přístupu např. ke konkrétní formě zdanění. Je však nutné provádět jejich pravidelnou analýzu zohledňující jak jejich smysl, tak ekonomický dopad. V případě zjištění výjimek, které nevedou ke zvýšení efektivity daňového systému, je vhodné zvážit jejich zrušení, čímž by se rozšířil základ daně a zvýšil příjem do veřejných rozpočtů. Zároveň by se tím vytvořil prostor pro snížení deficitu, daňové sazby či pro financování programu, který by dosáhl stanoveného cíle efektivněji než zrušené výjimky.

Dalším problematickým bodem v zákoně o daních z příjmů lze shledat úpravu odečtu nákladů na výzkum a vývoj. V tomto zákoně je samotná možnost odečtu nákladů specifikována pouze v odst. 4 a 5 ustanovení § 34. Podrobnější úprava je obsažena v pokynu D-288 k jednotnému postupu při uplatňování ustanovení § 34 odst. 4 a 5 zákona

¹⁷⁰ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 45

¹⁷¹ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 46

¹⁷² JAREŠ, M., Daňové úlevy v České republice [on-line]. Dostupný z www:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xls/makr_vyzkum_studie.html [cit. 6.8.2012]

¹⁷³ Zákon o daních z příjmů ve znění v jednotlivých letech; KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 46

o daních z příjmů. Pokyn je však závazný pouze pro daňovou správu, nikoliv pro případná soudní řízení. Tato situace vážně stěžuje formulaci správní úvahy orgánů finanční správy v jejích rozhodnutích tak, aby obstála i v případném soudním řízení. Z tohoto důvodu by bylo vhodné provést podrobnější úpravu odečtu nákladů výzkumu a vývoje přímo v zákoně o daních z příjmů.

Česká republika umožňuje poplatníkům uplatnit si daňovou ztrátu max. 5 let dopředu. Nizozemí umožňuje uplatnit daňovou ztrátu 9 let, Slovensko 7 let a USA sice 5 let jako Česká republika, ale navíc i 3 roky zpětně. Česká republika tedy umožňuje odečítat daňovou ztrátu po nejkratší období ze srovnávaných zemí. Při hodnocení délky doby pro možnost uplatnění daňové ztráty je nutné zohlednit definici podnikání zakotvenou v ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), tedy činnost vykonávanou za účelem dosažení zisku. Pokud společnost dlouhodobě vykazuje daňovou ztrátu, pak vyvstává pochybnost nad smyslem existence takové společnosti a jejího přínosu pro hospodářskou oblast dané země. Na druhou stranu tato společnost sice negeneruje žádný daňový výnos daně z příjmů právnických osob, ale pokud má zaměstnance, pak je pro stát „přínosem“ výnos daně z příjmů fyzických osob (ze závislé činnosti u zaměstnanců), daně z přidané hodnoty a sociálního pojištění (= veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení)¹⁷⁴, tzn. jak hrazeného společností za své zaměstnance, tak sražené zaměstnancům z jejich příjmů a odvedené společností (viz ustanovení § 3 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a ustanovení § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů). S ohledem na skutečnost, že Česká republika je malou otevřenou ekonomikou, a na počet let, po který lze uplatnit daňovou ztrátu u srovnávaných zemích, by bylo vhodné zvážit zvýšení počtu let pro uplatnění daňové ztráty na úroveň sousedního Slovenska.

Úprava paušálního výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem v zákoně o daních z příjmů nelze považovat za správně nastavenou (ustanovení § 24 odst. 2 písm. zt) zákona o daních z příjmů). Důvodem pro zavedení paušálu bylo zjednodušení administrativy spojené s prokazováním nákladů spojených s provozem vozidla využívaného pro podnikání. Zvolená úprava jde však nad rámec tohoto záměru.¹⁷⁵ V paušálu není zohledněn počet najetých kilometrů a tím je podnikatelům s malým počtem najetých kilometrů poskytována „skrytá dotace“. Tento důsledek nebyl ani součástí původního záměru, ani nepřispívá k vytvoření rovného podnikatelského prostředí. Za vhodnější úpravu lze považovat úpravu v USA, která také umožňuje využít paušál na provoz vozidla, avšak paušál je odvozen od počtu najetých milí. Podnikatelský subjekt nemusí prokazovat oprávněnost uplatnění všech nákladů spojených s vozidlem, ale pouze počet najetých milí. Tímto způsobem se zjednoduší administrativa spojená s provozem vozidla, ale zároveň zůstane zohledněna intenzita provozu vozidla. V zákoně o daních

¹⁷⁴ ŠIROKÝ, J. a kol., Daňová teorie a politika, s. 157

¹⁷⁵ Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [on-line]. Dostupný z <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=387&CT1=0#prilohy> [cit. 26.8.2012]

z příjmů úpravu by proto měla být provedena úprava příslušného ustanovení tak, aby paušální náklady na provoz vozidla reflektovaly míru jeho využívání.

V oblasti smluv o zamezení dvojího zdanění doporučuje OECD např. zavedení efektivní výměny informací či aplikovat opatření proti daňovým únikům. Česká republika je v těchto oblastech aktivní. Prostřednictvím zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, zakotvila do právního řádu zejména praktické provádění mezinárodní spolupráce formou výměny informací. Tato výměna je považována za účinný nástroj v boji proti daňovým únikům¹⁷⁶. Dále Česká republika za účelem dosažení výměny daňových informací a podpory spravedlivé daňové soutěže, uzavřela Dohody o výměně informací v daňových záležitostech¹⁷⁷ i se zeměmi, které dříve s daňovými správami nespolečně pracovaly. Navíc k 1.8.2012 měla Česká republika uzavřeno 80 smluv o zamezení dvojího zdanění, které všeobecně vycházejí z modelu OECD.¹⁷⁸ Z uvedeného je zřejmé, že Česká republika k doporučením OECD přistupuje aktivně. O aktivitě v oblasti výměny informací (na dožádání a z vlastního podnětu) vypovídá i velká četnost korespondence se zahraničními daňovými správami.¹⁷⁹

Zákon o daních z příjmů neobsahuje úpravu CCCTB, což je důsledek prozatím odmítavého přístupu České republiky k větší harmonizaci přímých daní. CCCTB znamená, že příjmy společností, které vyvíjejí podnikatelské aktivity ve více členských zemích, by byly zdaněny podle stejných pravidel pro stanovení základu daně, tj. vytvořil by se konsolidovaný celek¹⁸⁰. Za tímto účelem je nutné, aby daňový základ byl definován co nejšířejší, počet výjimek byl co nejmenší a výpočet základu daně jednoduchý. Vzniklý základ daně by se poté rozdělil mezi členské země, ve kterých jednotlivé části konsolidovaného celku podnikají, podle dohodnutých kritérií. Příslušná část CCCTB by v každé členské zemi byla zdaněna národní sazbou daně¹⁸¹. Zavedení CCCTB je velmi komplikovanou záležitostí, neboť je nutné vymezit pravidla pro stanovení daňového základu, tj. co nebude podléhat zdanění, které náklady budou považovány za daňově uznatelné, apod. Rovněž se musí definovat pravidla oceňování, odpisy, uplatňování vykázaných daňových ztrát a v neposlední řadě kritéria (klíč), podle nichž se CCCTB rozdělí mezi dotčené členské země¹⁸². Poslední bod je možné považovat za nejvíce problémový, neboť má velký dopad do daňových příjmů dané země a tím i na její hospodaření. Česká republika má v rámci Evropy výhodnou geografickou podobu a mohla by tak být lákavým místem pro společnosti (mateřské či dceřiné) s přeshraničními aktivitami. Navíc SME, které mají v úmyslu expandovat do jiných členských států

¹⁷⁶ NERUDOVA, D., Harmonizace daňových systémů v zemích Evropské unie (2008), s. 27 a 28

¹⁷⁷ Finanční správa ČR [on-line]. Dostupný z [www:](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_16229.html?year=0)

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_16229.html?year=0 [cit. 10.2.2013]

¹⁷⁸ Ministerstvo financí ČR [on-line]. Dostupný z [www:](http://mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html)

http://mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html [cit. 10.2.2013]

¹⁷⁹ Finanční správa ČR [on-line]. Dostupný z [www:](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_6530.html?year=0)

http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_6530.html?year=0 [cit. 10.2.2013]

¹⁸⁰ ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 108

¹⁸¹ ŠIROKÝ, J., cit.191, s. 108

¹⁸² ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii (2009), s. 108 a 109

Evropské unie, by implementace CCCTB přinesla nižší vyvolané náklady zdanění.¹⁸³ Podpora zavedení CCCTB by tak měla být Českou republikou považována více za příležitost než za „ohrožení“. Bylo by proto vhodné, aby Česká republika měla vstřícnější postoj k CCCTB a zavedla tento institut i do zákona o daních z příjmů. Výhodnost pro společnosti by spočívala také v možnosti využít Mezinárodních účetních standardů (IFRS), jejichž použití je s CCCTB spojeno, neboť nadnárodní společnosti jsou při splnění podmínek pro používání IFRS povinné je používat, jak ukládá nařízení Rady č. 1606/2002, podle něhož mají společnosti, jejichž cenné papíry se veřejně obchodují na trzích Evropské unie, do 1.1.2005 povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS.¹⁸⁴ Pro stanovení základu daně v České republice však musejí společnosti vykázat výsledek hospodaření podle českého zákona o účetnictví¹⁸⁵, což vyvolává další náklady na podnikatelské aktivity a snižuje atraktivitu podnikatelského prostředí, neboť růst složitosti daně znamená růst vyvolaných (nepřímých) nákladů.¹⁸⁶ Při současném znění zákona o daních z příjmů jsou tak nadnárodní společnosti de facto nuceny vést dvojí vykazování stejných nákladů a výnosů. S ohledem na mobilitu kapitálu a podnikatelských aktivit, včetně využití institutu SE či EPC, není absence CCCTB v zákoně o daních z příjmů dlouhodobě udržitelná. Česká republika by tedy měla v této oblasti vyvinout větší aktivitu s cílem zavedení CCCTB do zákona o daních z příjmů.

6 ZÁVĚR

Na základě komparace přístupu ke korporátnímu zdanění v České republice vůči vybraným zemím byly zjištěny odlišnosti u zákonného rámce, typu daňového systému, daňových subjektů, zdaňovacích období, zdanitelného příjmu a základ daně, daňově uznatelných a neuznatelných nákladů, sazbách daně, skupinovém zdanění, správě daní i srážkové dani (rozdíly jsou podrobně uvedeny v kapitole 4.1.1 - Porovnání přístupu ke korporátnímu zdanění v České republice ve vztahu k vybraným zemím). Ze zhodnocení dopadů odlišností přístupů ke korporátnímu zdanění vyplynulo, že Česká republika by měla snížit nepřímé administrativní náklady, neboť ze srovnávaných zemí vykazuje nejvyšší hodnotu časové náročnosti splnění daňových povinností (mezi podílem výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a časovou náročností splnění daňových povinností existuje nepřímá závislost). Ze zhodnocení také vyplynulo, že Česká republika má prostor ke snížení sazby korporátní daně (podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu je nepřímo závislý na sazbě korporátní daně) a rovněž také pro zvýšení počtu sazeb korporátní daně (podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu je přímo závislý na počtu sazeb korporátní daně). Pro zvýšení atraktivnosti podnikatelského či investičního prostředí je možné upustit od klasického systému zdanění společností a zavedení systému vynětí (metody zamezující dvojímu zdanění rozdělených zisků), tj. nedochází ke zdanění zisku na úrovni společnosti a poté ještě ke zdanění

^{183,84} NERUDOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 85

¹⁸⁴ NERUDOVÁ, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie (2011), s. 85

¹⁸⁵ Ustanovení § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů

¹⁸⁶ KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika (2010), s. 46

rozděleného zisku na úrovni společníků. Byly také zjištěny rozdíly v odpisování majetku a uplatňování daňových ztrát. Z porovnání vyplynulo, že Česká republika umožňuje uplatnit daňovou ztrátu po nejkratší dobu z porovnávaných zemí. USA sice umožňují, stejně jako Česká republika, uplatnit daňovou ztrátu po dobu 5 let dopředu, ale navíc i 3 roky zpětně, což Česká republika neumožňuje. Ostatní vybrané země umožňují uplatnit daňovou ztrátu po delší období. S ohledem na otevřenost české ekonomiky je nutné zvážit zvýšení počtu let, po které lze daňovou ztrátu odečíst. Česká republika oproti Slovensku neumožňuje, aby daňová ztráta přešla na právního nástupce, pokud poplatník, kterému nárok na uplatnění ztráty vznikl, zanikl bez likvidace. Zajímavý rozdíl byl zjištěn u doby odpisování majetku v České republice a USA. V České republice je doba odpisování majetku „pevně“ stanovena zákonem, oproti tomu v USA se majetek odpisuje po dobu obnovy, tj. použitelnosti majetku. Bylo také zjištěno, že státy v některých případech poskytují podnikům „úlevy“ v podobě rychlejšího uplatnění odpisů do daňových nákladů. V USA byl tento přístup uplatněn v roce 2009. V České republice byla „úleva“ v podobě možnosti uplatnit odpisy majetku v kratší než běžně stanovené době poskytnuta u majetku pořízeného od začátku roku 2009 až do poloviny roku 2010. Tento krok lze využít pro podporu obnovy majetku v podnicích, např. v období hospodářské krize, kdy je investiční aktivita podniků utlumena, či v případě přírodních katastrof. Bylo také zjištěno, že Česká republika a Nizozemí jsou, oproti ostatním vybraným zemím, zeměmi, které uplatňují pravidla nízké kapitalizace, tj., že neumožňují uplatnit odečet úroků (z půjčky) placených jejich rezidentem (dceřinnou společností) zahraniční mateřské společnosti – na tyto úroky je nahlíženo jako na dividendy. V České republice je problematicky upraven odečet nákladů na výzkum za vývoj. S ohledem na skutečnost, že se jedná o oblast podporovanou jak ze strany státu, tak ze strany Evropské unie. Úpravu tohoto odečtu je žádoucí rozpracovat do zákona o daních z příjmů, a to za účelem vyšší právní jistoty daňových subjektů, ale i pro vytvoření vhodnějších podmínek k formulaci správní úvahy orgánů finanční správy. V oblasti daňově uznatelných nákladů byla zjištěna právní úprava uplatnění paušálního výdaje na dopravu motorovým silničním vozidlem, která neodpovídá původnímu záměru. Oproti USA nereflektuje míru využívání motorového vozidla. Právní úprava uplatňování výdajového paušálu na dopravu motorovým silničním vozidlem v USA usnadňuje administrativu spojenou s prokazováním nákladů spojených s provozem vozidla využívaného pro podnikání a zároveň se však nejedná o „skrytou dotaci“ pro podnikatele s malým počtem najetých kilometrů.

Z porovnání přístupu ke korporátnímu zdanění České republiky a Evropské unie bylo zjištěno, že Česká republika je aktivní na poli uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění – k 1.8.2012 měla uzavřeny smlouvy s 80 státy či Dohody o výměně informací v daňových záležitostech. Její aktivita se odráží též v ustanoveních zákona o daních z příjmů – ustanovení § 38f, § 38nc a § 23 odst. 7, které se týkají vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, závazného posouzení vytvoření ceny sjednané mez spojenými osobami a institutu tzv. ceny obvyklé, § 19 odst. 1 písm. ze) až zk) upravující osvobození dividend, licenčních poplatků a úroků. Česká republika také intenzivně využívá výměnu informací, kterou zakotvila i v zákoně o mezinárodní spolupráci. Rozdílnost v přístupech ke korporátnímu zdanění mezi Českou republikou a Evropskou Unií byla shledána v oblasti CCCTB. Česká republika aplikaci CCCTB neumožňuje, tj. při stanovení základu daně je nutné vycházet z výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, které jsou při uplatnění CCCTB využívány. Tento přístup je dán tím, že Česká

republika není nakloněna přesunu většího množství pravomocí v oblasti přímého zdanění na evropské orgány. Po porovnání odlišností v přístupech ke korporátnímu zdanění byl zhodnocen jejich dopad na ekonomiku. Za tímto účelem byla u České republiky, za použití korelační analýzy, vypočtena závislost podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu na sazbě daně a byla též vypočtena i závislost výnosu korporátní daně na sazbě daně. V prvním případě byla zjištěna závislost přímá, tj. při poklesu sazby daně podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu také klesá, a v druhém případě nepřímá závislost, tj. s poklesem sazby daně roste výnos korporátní daně. U Evropské unie byla provedena tzv. průřezová analýza (tj. za pomoci korelační analýzy) z níž vyplynula závislost podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu na sazbě daně, a to závislost nepřímá. Z toho vyplývá, že země s vysokou sazbou daně mají nízký podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu. Z další průřezové analýzy států Evropské unie byla zjištěna přímá závislost mezi efektivní sazbou korporátní daně a podílem výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a nepřímá závislost mezi kvótou sociálního zabezpečení a podílem výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu. Z analýzy vyplynulo, že státy s vysokou efektivní sazbou korporátní daně či s nízkou kvótou sociálního zabezpečení mají vysoký podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu. V rámci zjišťování dopadu odlišností přístupu ke korporátnímu zdanění na ekonomiku byl u České republiky, vybraných zemí a Evropské unie zjištěn dopad více sazeb korporátní daně na ekonomiku. Výsledkem bylo, že více sazeb neznamená zvýšení dopadu korporátního zdanění na ekonomiku, neboť USA a Nizozemí s více sazbami mají nižší podíl inkasa korporátní daně na celkovém daňovém inkasu než Česká republika. Prostřednictvím korelační analýzy (výpočtu závislosti výnosu korporátní daně na časové náročnosti splnění daňových povinností) byla zjištěna nepřímá závislost, tj. výnos korporátní daně se zvyšuje při poklesu časové náročnosti splnění daňových povinností. Rovněž bylo zjištěno, že zákon o daních z příjmů prošel od svého přijetí řadou změn a svým obsahem se stal značně komplikovaným a nepřehledným. S ohledem na počet výjimek a strukturu zákona o daních z příjmů je nutné zvážit za účelem snížení administrativních nákladů, které jsou ovlivněny složitostí daňového systému, přípravu nového zákona o daních z příjmů.

Tato práce může být inspirací pro změnu zákona o daních z příjmů, včetně úvah o možném snížení sazby korporátní daně. Podoba přístupu ke korporátnímu zdanění je však odrazem politické situace v zemi a tím i společenským názorem na přerozdělování bohatství v zemi. Obecně známou skutečností je, že pravicové strany mají tendenci přímé zdanění omezovat a naopak levicové strany podporují větší přímé zdanění. Bez ohledu na politickou příslušnost je třeba při tvorbě daňové politiky v oblasti korporátního zdanění zohlednit daňové zásady, uvedené v kapitole 3.4 (Daňové zásady). Nastavení daňové politiky je však velmi často ovlivňováno politickými cíli místo ekonomickými zásadami a potřebami státu.

7 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přepracované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2., aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008, 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3., přepracované vydání. Praha: ASPI Publishing, 2003, 264 s. ISBN 80-86395-84-7
- SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2., aktualizované a doplněné vydání. Praha: ASPI, 2008, 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6
- VANHARA, John. *Podnikání v USA – Chudý Honza, bohatý John*. 1. Vydání. USA: Jan Vaňhara, 2009, 136 s. ISBN 978-80-254-4523-5
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 2. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2007, 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5
- ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. Vydání. Praha: C.H.Beck, 2008, 301 s., ISBN 978-80-7400-005-8
- BŘEZINA, Josef. *Daňová teorie a politika*. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, 2005, 82 s. ISBN 80-213-1362-5
- HAMERNÍKOVÁ, Bojka, KUBÁTOVÁ, Květa. *Veřejné finance*. II. vydání. Praha: EUROLEX BOHEMIA, 2004, 354 s. ISBN 80-86432-88-2
- Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Česko. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění k 31.12. každého roku v období od roku 1992 do roku 2011
- Česko. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Česko. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- Česko. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Česko. Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

Česko. Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Česko. Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů

Česko. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika*. II. díl pro kombinovanou formu studia. Pardubice: Univerzita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní, 2008, 87 s. ISBN 978-80-7395-146-7

SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností na Slovensku. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 4, s. 64

SKALICKÁ, Hana. Zdaňování společností v Evropské unii Nizozemí. *Daně a právo v praxi*, 2010, č. 10, s. 64

SVATOŠOVÁ, Libuše, KÁBA, Bohumil. *Statistické metody I*. 1. vydání. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, 2009, 132 s. ISBN 978-80-213-1672-0

HÁJEK, Ladislav. *Ekonomie, daně a ekonomika*. Hradec Králové: GAUDEAMUS, 2007, 146 s. ISBN 978-80-7041-633-4

Internetové zdroje:

Česká daňová správa. *Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2011* [on-line]. Dostupný z www: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0> [cit. 3.8.2012]

NERUDOVÁ, D., Daňový systém USA. *Daně a právo v praxi* [on-line]. 2009, č. 9. Dostupný z www: <http://noviny.urad.mfcr.cz/noviny2/mainfrm.asp> [cit. dne 20.8.2012]

IFRS Foundation [on-line]. Dostupný z www: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx> [cit. 8.8.2012]

Joint Transfer Pricing Forum [on-line]. Dostupný z www: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm [cit. 10.8.2012]

EUR-Lex [on-line]. Dostupný z www: <http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm> [cit. dne 11.8.2012]

- Rada Evropské unie. *Směrnice č. 2004/76/ES* [on-line]. Lucemburk: Úřední věstník, 2004.
Dostupný z www:
<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004L0076:CS:HTML> [cit. 11.8.2012]
- Evropská komise [on-line]. Dostupný z www: http://ec.europa.eu/index_cs.htm [cit. 13.8.2012]
- Evropská komise [on-line]. Dostupný z www:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm [cit. 13.8.2012]
- Deník veřejné správy. *Přirážka k dani z obrátu v USA a náš místní koeficient u daně z nemovitostí jako obdoba* [on-line]. Dostupný z www:
<http://www.dvs.cz/clanek.asp?id=6388948> [cit. 21.8.2012]
- Ready Made Společnosti. *Založení firmy v USA* [on-line]. Dostupný z www:
<http://readymadespolecnosti.com/zalozeni-firmy-v-usa> [cit. 22.8.2012]
- BusinessInfo.cz. Spojené státy americké: Finanční a daňový sektor [on-line]. Dostupný z www: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/spojene-staty-americke-financni-a-danovy-sektor-18549.html#sec4> [cit. 22.8.2012]
- BusinessInfo.cz. Daň z příjmů [on-line]. Dostupný z www:
<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-3462.html> [cit. 22.8.2012]
- Česká daňová správa. Daňový systém České republiky [on-line]. Dostupný z www:
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=0> [cit. 26.8.2012]
- Finanční správa ČR [on-line]. Dostupný z www:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_6530.html?year=0 [cit. 10.2.2013]
- Finanční správa ČR [on-line]. Dostupný z www:
http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/mezinarodni_spoluprace_16229.html?year=0 [cit. 10.2.2013]
- Finanční správa [on-line]. Dostupný z www:
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0> [cit. 10.2.2013]
- Ministerstvo financí ČR [on-line]. Dostupný z www:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html [cit. 10.2.2013]
- Taxrates.cc. Netherlands Tax Rates [on-line]. Dostupný z www:
<http://www.taxrates.cc/html/netherlands-tax-rates.html> [cit. 26.8.2012].
- Taxrates.cc. Slovakia Tax Rates [on-line]. Dostupný z www:
<http://www.taxrates.cc/html/slovakia-tax-rates.html> [cit. 26.8.2012]

- Taxratec.cc. US Tax Rates [on-line]. Dostupný z www: <http://www.taxrates.cc/html/us-tax-rates.html> [cit. 26.8.2012]
- OECD. OECD.StatExtracts [on-line]. Dostupný z www: <http://stats.oecd.org/Index.aspx> [cit. 28.8.2012]
- Česká národní banka [on-line]. Dostupný z www: http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp [cit. 28.8.2012]
- JAREŠ, Martin. *Daňové úlevy v České republice*. Praha: Ministerstvo financí v Praze, 2010. 135 s. Dostupný z www: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/makr_vyzkum_studie.html [cit. 6.8.2012]
- Novinky.cz [on-line]. Dostupný z www: <http://www.novinky.cz/domaci/283344-novelizace-novel-aneb-cesi-se-ztracaji-v-nesmyslnych-zakonech.html> [cit. 4.11.2012]
- DOING BUSINESS [on-line]. Dostupný z www: <http://www.doingbusiness.org/data> [cit. 30.12.2012]
- ASTAT – INTERAKTIVNÍ UČEBNICE STATISTIKY [on-line]. Dostupný z www: <http://iastat.vse.cz/> [cit. 2.2.2013]
- Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky [on-line]. Dostupný z www: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=387&CT1=0> [cit. 26.8.2012]
- EXPATCPA, Controlled Foreign Corporations [on-line]. Dostupný z www: <http://www.expatcpa.com/CFC.htm> [cit. 16.3.2013]
- OECD [on-line]. Dostupný z www: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenuestatisticstaxratioschangesbetween2007and2011.htm> [cit. 16.3.2013]
- OECD.StatExtracts [on-line]. Dostupný z www: <http://stats.oecd.org/index.aspx#> [cit. 17.3.2013]
- OECD.StatExtracts [on-line]. Dostupný z www: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> [cit. 28.12.2012]
- OECD [on-line]. Dostupný z www: http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/oecdtaxdatabase.htm#C_CorporateCapital [cit. 28.12.2012]
- ŠIROKÝ, J., KVÍČALOVÁ, J., VALENTOVÁ, I., Identification of causes of differences in statutory and effective rates of corporate taxes, *Acta universitatis agriculturae et silviculturae Mendelianae brunensi* [on-line]. Dostupný z www: http://www.mendelu.cz/dok_server/slozka.pl?id=57208;download=91882 [cit. 17.3.2013]

8 PŘÍLOHY

Příloha A - měnové kurzy k 31.12.2008

stát	národní měna	počet Kč / jednotka národní měny
Belgie	euro	26,930
Dánsko	koruna	3,615
Estonsko	koruna	1,721
Finsko	euro	26,930
Francie	euro	26,930
Irsko	euro	26,930
Itálie	euro	26,930
Kypr	euro	26,930
Litva	litas	7,799
Lotyšsko	lat	38,021
Lucembursko	euro	26,930
Maďarsko	forint	0,101
Malta	euro	26,930
Německo	euro	26,930
Nizozemí	euro	26,930
Polsko	zlotý	6,485
Portugalsko	euro	26,930
Rakousko	euro	26,930
Řecko	euro	26,930
Slovensko	euro	26,930
Slovinsko	euro	26,930
Španělsko	euro	26,930
Švédsko	koruna	2,477
UK	libra	28,270
USA	USD	19,346

Zdroj: Česká národní banka [on-line]. Dostupný z www: http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp [cit. 30.12.2012]

Příloha B – test statistické významnosti modelu (nominální sazba korporátní daně, její výnos a podíl na celkovém daňovém inkasu) – Česká republika

Fisher-Snedecorův test statistické významnosti modelu - hypotéza o rozptylu

$$H_0 : s_A^2 = s_B^2$$

$$H_1 : s_A^2 \neq s_B^2$$

$$F_e = \frac{s_A^2}{s_B^2} \geq 1$$

$$F_t (\alpha/2, n_A - 1, n_B - 1)$$

Hladinu statistické významnosti volíme 0,05; pro oboustranný test je třeba hledat kritickou hodnotu pro $p/2$, tj. 0,025. Podíl odhadů výběrových rozptylů má F rozložení s n_1-1 a n_2-1 stupni volnosti.

Dvouvýběrový F-test pro rozptyl – pro závislost výnosu korporátní daně na sazbě daně

	<i>Výnos korporátní daně v mld. Kč</i>	<i>Sazba korporátní daně v %</i>
Stř. hodnota	101,84375	32,6875
Směrodatná odchylka	37,45669114	6,907593195
Rozptyl	1403,003711	47,71484375
Odhad rozptylu pro st. vol.	1496,537292	50,89583333
Pozorování	16	16
Rozdíl	15	15
F	29,4039255	
	>	
F krit (1)	2,862092531	
Model je statisticky významný		

(počet stupňů volnosti)
(podíl odhadů > 1)

Dvouvýběrový F-test pro rozptyl – pro závislost podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu na sazbě daně

	<i>Podíl korporátní daně na celkovém daňovém inkasu v %</i>	<i>Sazba korporátní daně v %</i>
Stř. hodnota	11,89375	32,6875
Směrodatná odchylka	1,706776476	6,907593195
Rozptyl	2,913085938	47,71484375
Odhad rozptylu pro st. vol.	3,107291667	50,89583333
Pozorování	16	16
Rozdíl	15	15
F	16,37948374	
	>	
F krit (1)	2,862092531	
Model je statisticky významný		

(počet stupňů volnosti)
(podíl odhadů > 1)

Zdroj: SVATOŠOVÁ, L., KÁBA, B., Statistické metody I, s. 82; ASTAT – INTERAKTIVNÍ UČEBNICE STATISTIKY [on-line]. Dostupný z www: <http://iastat.vse.cz/Fisher.htm> [cit. 2.2.2013]; [vlastní zpracování]

Příloha C – test statistické významnosti modelu (efektivní sazba daně, podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu)- Evropská unie v roce 2008

Fisher-Snedecorův test statistické významnosti modelu – hypotéza o rozptylu

$$H_0 : s_A^2 = s_B^2$$

$$H_1 : s_A^2 \neq s_B^2$$

$$F_e = \frac{s_A^2}{s_B^2} \geq 1$$

$$F_t (\alpha / 2, n_A - 1, n_B - 1)$$

Hladinu statistické významnosti volíme 0,05; pro oboustranný test je třeba hledat kritickou hodnotu pro $p/2$, tj. 0,025. Podíl odhadů výběrových rozptylů má F rozložení s n_1-1 a n_2-1 stupni volnosti.

Dvouvýběrový F-test pro rozptyl – závislost podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu na efektivní sazbě daně

	<i>Efektivní sazba korporátní daně v %</i>	<i>Podíl výnosu korporátní daně vůči celkovému daňovému inkasu v %</i>
Stř. hodnota	20,9047619	8,304761905
Směrodatná odchylka	5,927376051	2,277943139
Rozptyl	35,13378685	5,189024943
Odhad rozptylu pro st. vol.	36,89047619	5,44847619
Pozorování	21	21
(počet stupňů volnosti)		
Rozdíl	20	20
(podíl odhadů > 1)		
F	6,770787813	
	>	
F krit (1)	2,464484299	
Model je statisticky významný		

Zdroj: SVATOŠOVÁ, L., KÁBA, B., Statistické metody I, s. 82; ASTAT – INTERAKTIVNÍ UČEBNICE STATISTIKY [on-line]. Dostupný z [www: http://iastat.vse.cz/Fisher.htm](http://iastat.vse.cz/Fisher.htm) [cit. 2.2.2013]; [vlastní zpracování]

Příloha D – test statistické významnosti modelu (počet nominálních sazeb korporátní daně a podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu) – Evropská unie 2008

Fisher-Snedecorův test statistické významnosti modelu – hypotéza o rozptylu

$$H_0 : s_A^2 = s_B^2$$

$$H_1 : s_A^2 \neq s_B^2$$

$$F_e = \frac{s_A^2}{s_B^2} \geq 1$$

$$F_t (\alpha / 2, n_A - 1, n_B - 1)$$

Hladinu statistické významnosti volíme 0,05; pro oboustranný test je třeba hledat kritickou hodnotu pro $p/2$, tj. 0,025. Podíl odhadů výběrových rozptylů má F rozložení s n_1-1 a n_2-1 stupni volnosti.

Dvouvýběrový F-test pro rozptyl – závislost podílu výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu na počtu nominálních sazeb korporátní daně

	Počet nominálních sazeb korporátní daně	Podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu v %
Stř. hodnota	1,619047619	8,304761905
Směrodatná odchylka	0,949997016	2,277943139
Rozptyl	0,902494331	5,189024943
Odhad rozptylu pro st. vol.	0,947619048	5,44847619
Pozorování	21	21
Rozdíl	20	20
F	5,749648241	
	>	
F krit (1)	2,464484299	
Model je statisticky významný		

Zdroj: SVATOŠOVÁ, L., KÁBA, B., Statistické metody I, s. 82; ASTAT – INTERAKTIVNÍ UČEBNICE STATISTIKY [on-line]. Dostupný z www: <http://iastat.vse.cz/Fisher.htm> [cit. 28.3.2013]; [vlastní zpracování]

9 SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 - závislost mezi velikostí daně a velikostí nadměrného břemeno daně 15

Graf 2 – podíl inkasa korporátní daně na celkovém daňovém inkasu v % v roce 2008..... 57

10 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - sazby daně v USA.....	39
Tabulka 2 - způsob a výše odpisů majetku, odečet ztráty z podnikání.....	43
Tabulka 3 - pravidla nízké kapitalizace	45
Tabulka 4 - porovnání uplatňování CFC pravidel	45
Tabulka 5 – nominální sazba korporátní daně, její výnos a podíl na celkovém daňovém inkasu a korelační koeficienty – Česká republika.....	50
Tabulka 6 - kvóta sociálního zabezpečení v % a podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu v % – Česká republika.....	51
Tabulka 7 – nominální sazba korporátní daně v %, její podíl na celkovém daňovém inkasu a korelační koeficient – Evropská unie v roce 2008.....	53
Tabulka 8 – efektivní sazba korporátní daně v %, kvóta sociálního zabezpečení v %, podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a korelační koeficienty – Evropská unie v roce 2008.....	55
Tabulka 9 - počet nominálních sazeb korporátní daně, podíl výnosu korporátní daně na celkovém daňovém inkasu a korelační koeficient – Evropská unie 2008.....	57
Tabulka 10 – časová náročnost splnění daňových povinností a daňové inkaso korporátní daně v mld. v roce 2008 – Evropská unie	60