

MORAVSKÁ VYSOKÁ ŠKOLA OLOMOUC

Ústav ekonomie

Petra Štefanová

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

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

Bakalářská práce

Vedoucí práce: Ing. Ivana Valentová

Olomouc 2014

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

V Olomouci dne

podpis.....

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu bakalářské práce Ing. Ivaně Valentové za cenné odborné rady a čas, který mi věnovala při řešení dané tematiky. Dále bych chtěla poděkovat celé své rodině za podporu a trpělivost, kterou mi vyjadřovala a poskytovala nejen při psaní bakalářské práce, ale i během celého studia na Moravské vysoké škole Olomouc.

OBSAH

ÚVOD	6
1 Základní pojmy k problematice dvojího zdanění	8
1.1 Daň	8
1.1.1 Funkce daně	9
1.1.2 Subjekt daně	9
1.2 Daňový systém	10
1.3 Další pojmy související s problematikou dvojího zdanění	12
2 Evropská unie a daňová politika EU	13
2.1 Evropská unie	13
2.2 Daňová politika EU	14
2.3 Koordinace, harmonizace a konkurence v oblasti daní	15
3 Dvojí zdanění	18
3.1 Definice dvojího zdanění	18
3.2 Vnitřní dvojí zdanění	18
3.3 Mezinárodní dvojí zdanění	19
4 Zamezení dvojímu zdanění	21
4.1 Zamezení vnitřnímu dvojímu zdanění	21
4.1.1 Směrnice o zdanění dividend	25
4.2 Zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění	27
4.2.1 Metody zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění	29
4.2.2 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění	31
5 Daňové systémy členských států EU	33
6 Daňové systémy vybraných členských států EU v letech 2008 – 2012	38
6.1 Bulharsko	38
6.2 Česká republika	41
6.3 Francie	45
6.4 Kypr	52
6.5 Malta	55
7 Komparace vnitřního dvojího zdanění ve vybraných státech	59
ZÁVĚR	62
ANOTACE	64

BIBLIOGRAFICKÉ ZDROJE.....	66
ELEKTRONICKÉ ZDROJE	68
SEZNAM ZKRATEK.....	70
SEZNAM OBRÁZKŮ	71
SEZNAM TABULEK.....	72
SEZNAM GRAFŮ.....	73

ÚVOD

Bakalářská práce se věnuje problematice vnitřního dvojího zdanění ve vybraných státech Evropské unie. Týká se oblasti přímých daní, které jsou součástí sdílené ekonomiky Evropské unie. I přesto, že se Evropská komise snaží o koordinaci v oblasti přímých daní, dosud nebyl zaveden žádný jednotný postup pro zamezení dvojího zdanění dividend ve státech Evropské unie.

Posunem ve vývoji Evropy od 2. světové války byl pohyb směrem k integraci. Mezníkem v této oblasti bylo podepsání Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství v roce 1957. Od roku 1987 nabyl účinnosti Jednotný evropský akt, který měl dát impuls evropské integraci a přijmout veškerá opatření nezbytná ke zřízení vnitřního trhu. Nové etapy v procesu integrace bylo dosaženo prostřednictvím podpisu Smlouvy o EU v Maastrichtě ze dne 7. února 1992, Amsterdamské smlouvy ze dne 17. června 1997 a Smlouvy z Nice ze dne 26. února 2001.¹

Existují dva typy dvojího zdanění dividend. Prvním typem je tzv. vnitřní (ekonomické) dvojí zdanění, kterému je podrobněji věnována tato práce. Druhým typem je mezinárodní dvojí zdanění, ke kterému se váží smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Fungující daňový systém je nezbytnou součástí každé vyspělé země. I přes snahy Evropské unie o daňovou harmonizaci má každý členský stát svůj daňový systém a uplatňuje samostatnou daňovou politiku. Důvodem jsou rozdílné ekonomické, politické, historické a další faktory.

Cílem bakalářské práce je analyzovat a komparovat vývoj daňových systémů vybraných členských zemí Evropské unie v oblasti vnitřního dvojího zdanění se zaměřením na zdanění dividend korporátních investorů v letech 2008 - 2012. V práci je komparováno zdanění v České republice s Francií a s Maltou, které mají nejvyšší sazby daně z příjmů, a s Kypru a s Bulharskem, které mají nejnižší sazby daně z příjmů.

¹ Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 7.

Bakalářská práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou. V teoretické části jsou vymezeny základní pojmy související s problematikou zdanění. Následně se text zaměřuje na dvojí zdanění a na metody vedoucí k zamezení dvojího zdanění. Praktická část poskytuje přehled o daňových systémech států Bulharska, České republiky, Francie, Kypru a Malty, se zaměřením zdanění investic pohledu korporátních příjemců dividend a srovnání nejen vývoje vnitřního zdanění, ale také rozdílné konstrukce základu daně rozdělující korporace.

V práci je použita metoda dedukce, nejdříve se zaměřuje na obecné pojmy související s touto problematikou, a následně přistupuje ke konkrétním závěrům. V praktické části je aplikována metoda analýza a komparace. V práci jsou použity aktuální odborné publikace, jejíž výčet je uveden v závěrečné části, konkrétně v bibliografických a elektronických zdrojích. Nejvíce je využíván soubor knih European Tax Handbook z let 2008 – 2012, které zaznamenaly vývoj daňových systémů a daňových sazeb států Evropy.

1 Základní pojmy k problematice dvojího zdanění

1.1 Daň

Daně patří k nejvýznamnějším nástrojům fiskální politiky. Jsou součástí každodenního života všech lidí a je skoro nemožné se jim vyhnout. Každý stát má svůj daňový systém a právo ukládat a vybírat na svém území daně. Díky nárůstu objemu mezinárodního obchodu je třeba řešit otázku dvojího zdanění, neboť dochází často ke střetnutí dvou rozdílných daňových systémů.

„**Daň** je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní.“² Daně se mohou platit buď jednorázově, nebo pravidelně. Jedno z nejzákladnějších třídění daní je pak na daně přímé a nepřímé.

Přímé daně platí přímo poplatník, u kterého se předpokládá, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Mezi přímé daně patří zejména důchodové a majetkové daně. Nepřímé daně jsou převedeny na jiný subjekt - poplatníka. Daň z příjmů odvádí samotný plátc. Mezi nepřímé daně patří daně ze spotřeby.³

Práce je věnována daním přímým, protože mají souvislost s dvojím zdaněním. Za dvojí zdanění se nepovažuje situace, kdy je jedna platba podrobena více daním. Je tomu tak například u převodu nemovitosti, kdy nejprve je zaplácena daň z převodu nemovitosti a zároveň daň z příjmu prodávajícího. Tato situace není považována za dvojí zdanění z důvodu zdanění dvěma různými daněmi. Zatímco, je-li zdaněn příjem podnikatele daní z příjmů, dochází ke dvojímu zdanění, neboť se jedná o stejnou daň (daň z příjmů). Avšak existuje dvojí zdanění i v oblasti nepřímých daní, kdy je předmět daně také zdaňován dvěma typy daní, a to daní z přidané hodnoty a daní spotřební. Avšak v tomto smyslu se o dvojí zdanění nejedná, tato situace by se pouze dala označit jako obdoba dvojího zdanění.

² KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 16.

³ Srov. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2010*, s. 17.

1.1.1 Funkce daně

Daně plní tři základní funkce, a to funkci alokační, redistribuční, stabilizační a fiskální:

1. Funkce alokační má za úkol odstranit neefektivnosti trhu v alokaci zdrojů. Snaží se optimálně rozdělit vládní výdaje mezi veřejnou a soukromou spotřebu. Příčinou pak může být existence veřejných statků, statků pod ochranou, externalit a nedokonalá konkurence. Stát tak může dát prostředky tam, kde si myslí, že je to nutné. Může také poskytnout určitá zvýhodnění formou daňových úlev.
2. Funkce redistribuční působí jako nástroj pro zmírnění rozdílů v důchodech tím, že vláda pomocí daní a transferových plateb ve větší míře vybírá od bohatších a zvyšuje příjmy chudším.
3. Prostřednictvím stabilizační funkce mohou daně přispívat ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice, aby se zajistila dostatečná zaměstnanost a cenová stabilita. V období konjunktury se odčerpávají vyšší daně a tvoří se rezerva, a naopak v období stagnace daně pomáhají ekonomiku nastartovat.
4. Primární funkcí daní je funkce fiskální, která má schopnost naplnit veřejné rozpočty, z kterých se pak financují veřejné výdaje.

1.1.2 Subjekt daně

Samotná daň je uložena zákonem, který stanovuje, kdo je subjektem daně. Subjektem může být osoba fyzická či právnická. Jinými slovy tyto subjekty můžeme označit jako daňový poplatník či daňový plátc. V problematice zdanění příjmů fyzických osob se dále rozlišují dva druhy poplatníků, a to daňový rezident a daňový nerezident.

Poplatníkem daně z příjmů je fyzická nebo právnická osoba, jejíž příjmy, majetek a úkony jsou podrobeny dani.⁴

⁴ Srov. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2010*, s. 13 – 14.

Plátcem daně z příjmů je osoba povinná odvést do veřejného rozpočtu daň, která je vybrána od jiných subjektů, nebo která je sražená jiným poplatníkům pod svou vlastní majetkovou odpovědností.⁵

Daňový rezident je poplatník určitého státu, který má neomezenou (celosvětovou) daňovou povinnost vůči tomuto státu. Má povinnost zdanit své příjmy ze zdrojů, které plynou z tohoto státu, ale i příjmy, které plynou ze zahraničí.⁶ V České republice vymezuje pojem daňový rezident zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pokud ale hovoříme o daňové povinnosti na mezinárodní úrovni, pak tuto oblast upravují smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které jsou v případě uzavření smlouvy upřednostňovány.

Daňový nerezident je poplatník určitého státu, který má ale naopak omezenou daňovou povinnost vůči tomuto státu. Jeho daňová povinnosti se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů, které plynou z tohoto státu, a na majetek, který se nachází v tomto státě.⁷

1.2 Daňový systém

Daňový systém lze charakterizovat jako souhrn všech daní, které se na daném území státu vybírají.⁸ Daňový systém je v každém státě jiný. Systém zdanění se postupně vyvíjel, s ohledem na historii daného státu, jeho tradice, hospodářský vývoj, společenský a právní řád či postavení státu.

Faktory, které ovlivňují daňové systémy, můžeme rozdělit na faktory ekonomické, politické, kulturně-historické, administrativně-institucionální, faktor technického pokroku a faktor globalizace. Odlišnosti v daňových systémech jsou pak ve struktuře daní, správě daní, výběru daní, sankcích při nesplnění daňové povinnosti apod.⁹

⁵ Srov. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2010*, s. 13 – 14.

⁶ Srov. SOJKA, V., *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 14.

⁷ Tamtéž.

⁸ Srov. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňová teorie. S praktickou aplikací*, s. 10.

⁹ Srov. KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 16.

Největším veřejným příjmem státního rozpočtu jsou daňové příjmy. Každý subjekt je většinou podroben více než jedné daňové povinnosti současně. Z ekonomického hlediska se mezi daňové příjmy také řadí pojistné sociálního pojištění, místní poplatky a další povinné, nenávratné a neekvivalentní platby. Souhrn všech plateb se nazývá celková daňová povinnost, se kterou úzce souvisí pojem daňová kvóta. Daňová kvóta je nejznámější a nejpoužívanější ukazatel daňového zatížení, jinak řečeno vyjadřuje celkovou úroveň daňové zátěže v dané zemi.¹⁰

V praxi se hovoří o daňové kvótě jednoduché a složené. Jednoduchá daňová kvóta zahrnuje ty příjmy veřejných rozpočtů, které se jako daně skutečně označují. Kdežto složená daňová kvóta zahrnuje navíc i příjmy z povinného pojištění na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti i příjmy z povinného pojištění na zdravotním pojištění.¹¹

Daňová kvóta se vypočítá jako podíl celkových daňových výnosů na hrubém domácím produktu v běžných cenách.¹²

Od daňové kvóty lze odvodit ukazatel, který se nazývá tzv. „den daňové svobody“. Znamená to, že každý člověk je povinen odevzdat část svého důchodu ve formě daní. „A tak připadá-li den daňové svobody na 20. červen, znamená to, že vše, co do té doby v průběhu roku občan vydělal, musí ve formě daní odevzdat, a až od následujícího dne „začne vydělávat na sebe“.“¹³

Nedaňové příjmy nemají příliš velký podíl v současných daňových systémech veřejných rozpočtů. Příkladem nedaňových příjmů jsou úvěrové příjmy, výnosy z prodeje státního majetku a dotace z mezinárodních fondů.

¹⁰ Srov. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2010*, s. 39 – 41.

¹¹ Srov. SAGIT, *Daňová kvóta*,

<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_062.htm>.

¹² Srov. KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 148.

¹³ VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2010*, s. 42.

1.3 Další pojmy související s problematikou dvojího zdanění

Předmět daně je to, z čeho se daň vybírá. Předmětem daně může být hlava, majetek, důchod, spotřeba. S předmětem daně souvisí také osvobození od daně, neboli část předmětu daně, kterou daňový subjekt není povinen ani oprávněn zahrnout do základu daně.¹⁴

Základem daně se rozumí předmět daně, který musí být vyjádřen v měřitelných jednotkách. A to buď ve fyzikálních jednotkách, nebo v hodnotovém vyjádření, tedy v korunách.¹⁵

Se základem daně souvisí **odpočty daně**. Odpočtem daně se rozumí pevná částka nebo procento, o které si může daňový poplatník snížit svůj hrubý zdanitelný příjem.¹⁶ Odpočty daně neboli odečitatelné položky od základu daně se dělí na standardní a nestandardní. U standardních odpočtů se snižuje základ daně o přesně danou pevnou částku. Daňový subjekt musí splnit všechny podmínky, které se k uplatnění odpočtu ze zákona váží. Nestandardní odpočty jsou ty, které nejsou vyjádřeny pevnou částkou, ale v prokazatelné vynaložené výši, ať už v absolutním nebo v relativním vyjádření.¹⁷

Daň se stanoví podle **sazby daně**, která udává, v jaké výši se daň vybírá. Dle druhu předmětu daně a poplatníka se sazba daně dělí na jednotnou nebo diferencovanou. Jediná odlišnost mezi těmito dvěma sazbami spočívá v kvalitě. U jednotné sazby daně na kvalitě nezáleží, kdežto u diferencované sazby daně záleží. Sazba daně se dále rozlišuje podle typu základu daně na pevnou a relativní. U pevné sazby daně je základ daně ve fyzikálních jednotkách, u relativní sazby daně se užívá hodnotový základ daně.¹⁸

¹⁴ Srov. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2010*, s. 15.

¹⁵ Srov. SAGIT, *Základ daně*,

<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_551.htm>.

¹⁶ Srov. BUSINESS DICTATIONARY, *Odpočet daně*,

<<http://translate.google.cz/translate?hl=cs&langpair=en|cs&u=http://www.businessdictionary.com/definition/tax-deduction.html>>.

¹⁷ Srov. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2010*, s. 21.

¹⁸ Srov. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém 2010*, s. 22 - 23.

2 Evropská unie a daňová politika EU

2.1 Evropská unie

Od 1. 1. 2007 tvořilo Evropskou unii (dále také Unie, EU) 27 členských států. V roce 2003 podalo Chorvatsko žádost o vstup do Evropské unie a od 1. 7. 2013 se stalo jejím členem.¹⁹

Nyní od 1. 7. 2013 se Evropská unie skládá z **28 členských států**, těmi jsou: Rakousko, Belgie, Bulharsko, Kypr, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Chorvatsko, Německo, Řecko, Maďarsko, Irsko, Itálie, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Malta, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Rumunsko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko a Velká Británie.

Evropská unie je hospodářské a politické společenství, které tvoří 28 evropských zemí. Významným rysem ve vývoji Evropy po 2. světové válce byl pohyb směrem k integraci. Prvním krokem k evropské integraci bylo upevnění hospodářské spolupráce. Dne 18. 4. 1951 byla podepsána Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO), která je také nazývána jako „Pařížská smlouva“. V roce 1958 bylo založeno Evropské hospodářské společenství (EHS) za předpokladu, že Společenství by mělo přijmout veškerá opatření nezbytná ke zřízení vnitřního trhu.²⁰

Evropská unie vznikla na základě smlouvy o Evropské unii, která byla podepsána 7. 2. 1992, ale nabyla účinnosti 1. 11. 1993. Smlouva o Evropské unii bývá často označována jako Maastrichtská smlouva.²¹

Nové etapy v procesu integrace bylo dosaženo prostřednictvím podpisu Smlouvy o Evropské unii dne 7. 2. 1992 (Maastrichtská smlouva), Amsterdamské smlouvy ze dne 17. 6. 1997 a Smlouvy z Nice ze dne 26. 2. 2001. Zatím posledním základním dokumentem Evropské unie je Lisabonská smlouva, která nabyla účinnosti dne 1. prosince 2009. Kromě reforem institucí Unie a jejich kompetencí, finančních

¹⁹ Srov. EVROPSKÁ UNIE. *Chorvatsko*. In: Europa.eu, <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/croatia/index_cs.htm>.

²⁰ Srov. EVROPSKÁ UNIE. *Základní informace o Evropské unii*. In: Europa.eu, <http://europa.eu/about-eu/index_cs.htm>.

²¹ Srov. ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 20.

záležitostí a požadavků na přistoupení k Evropské unii, také zavádí několik změn týkajících se Smlouvy o Evropském společenství v základních svobodách, daňových předpisech a pravidlech pro poskytování státní podpory.²²

V Evropě se nachází mnoho států, které mají různé tradice, zvyky, jazyky, ale také společné hodnoty, jako jsou demokracie, svoboda a sociální spravedlnost. Evropská unie podporuje spolupráci mezi těmito členskými státy a snaží se zajistit, aby rozhodnutí byla přijímána co nejbližší občanům. Orgány EU nemohou přijmout libovolné rozhodnutí jen na základě svého uvážení. Unie působí pouze v těch oblastech, které vymezuje Smlouva o EU – tyto oblasti se nazývají politiky EU.

2.2 Daňová politika EU

„Předmětem **daňové politiky** je praktické uplatňování zásad a principů při tvorbě a fungování jednotlivých daňových systémů.“²³ Hlavním úkolem daňové politiky EU je zajištění fungování vnitřního trhu, obzvláště volný pohyb zboží, služeb a kapitálu. Proto je potřeba odstranit překážky podnikání přes hranice státu, zajistit rovné podmínky na trhu EU, ale také bojovat proti daňovým podvodům a daňové konkurenci, která může mít negativní vliv. Dále by daňová politika měla podporovat další cíle EU, mezi které patří hospodářský růst, zaměstnanost a konkurenceschopnost. Každý členský stát si může nastavit daňový systém dle svých potřeb, ovšem musí dodržovat pravidla stanovená EU.

Porovnání daňových systémů jednotlivých členských států je obzvláště důležité pro nadnárodní společnosti, protože daně ovlivňují jejich ekonomickou činnost. Pokud společnosti chtějí realizovat své podnikatelské aktivity, rozhodují se o jejich umístění a zjišťují jejich daňové důsledky. Společnosti porovnávají statutární korporátní sazby daní z příjmů, avšak důležitějším kritériem je konstrukce stanovení základu daně.

²² Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 7.

²³ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 141.

2.3 Koordinace, harmonizace a konkurence v oblasti daní

Daňová koordinace neboli daňová spolupráce je prvním krokem ke sladění daňových systémů. Koordinace daní předchází daňové harmonizaci. Jedná se o „vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění, za účelem omezení arbitrážních obchodů“²⁴. Cílem je, aby se státy navzájem informovaly o příjmech jejich rezidentů v jiné zemi. V rámci daňové koordinace státy uzavírají bilaterální smlouvy, jde především o mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Daňová koordinace neprobíhá pouze v Evropském společenství nebo v zónách volného obchodu, ale též v mezinárodních organizacích jako je Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD), Organizace spojených národů (OSN) nebo Mezinárodní měnový fond (MMF).

„**Daňová harmonizace** znamená přibližování a přizpůsobování národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.“²⁵

V rámci harmonizačního procesu existují tři základní fáze:

- výběr daně, kterou je potřeba harmonizovat,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby.²⁶

Každý stát prosazuje a chrání své zájmy a uskutečňuje své národní cíle. Má jiné představy o typu daní, předmětu zdanění a o sazbách daní. Cílem harmonizace v Evropské unii je zajistit fungování a vývoj daňových systémů tak, aby neodporovaly zásadám vnitřního jednotného trhu, tzn., aby daňová opatření nebránila volného pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi státy. V současné době je daňová harmonizace nezbytná pouze u nepřímých daní.

²⁴ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 159.

²⁵ Tamtéž, s. 160.

²⁶ Srov. ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 31.

Přímé daně do harmonizačního procesu zařazeny nejsou, a to ze dvou důvodů:

1. ve stanovení základu daně existují rozdíly v účetních systémech,
2. členské státy nechtějí proces harmonizace, protože přímé daně jsou nástrojem jejich hospodářské politiky.²⁷

Harmonizace přímých daní se zpočátku zdála méně komplikovaná než harmonizace daní nepřímých, avšak se ukázalo, že mezi daněmi z příjmů členských států existují velké rozdíly, konkrétně v základu daně, nezdanitelných částkách, odpočtech, zdaňovacím období apod. Proto je potřeba se zaměřit na ty přímé daně, u kterých je harmonizace nezbytnou podmínkou pro hladké fungování jednotného trhu. Těmi jsou zejména daň z příjmů korporací.

Opatření, která by vedla k harmonizaci, musejí být vydána v podobě směrnice, která musí být jednomyslně schválena všemi členskými státy. Zavádění těchto opatření v Evropské unii se děje prostřednictvím Evropské komise.²⁸ „Hlavními nástroji k harmonizaci daní jsou nařízení a směrnice (direktivy) Evropského společenství (ES), což jsou nástroje sekundárního práva.“²⁹ Výsledkem harmonizace jsou schválená pravidla, která platí ve všech zúčastněných státech.

Daňová harmonizace je poměrně problematická záležitost, které nelze dosáhnout během pár let. Je potřeba počítat s odlišnými názory jednotlivých států, a také s kompromisy, které je nutno provádět, aby bylo dosaženo harmonizace daní v EU. V Evropských společenstvích se v oblasti harmonizace přímých daní pokročilo jen málo. Důvodem jsou obavy členských států EU ze ztráty suverenity a rozdílnosti v účetnictví a následně z úpravy hospodářského výsledku před zdaněním.

V posledních desetiletích se často hovoří o všeobecné globalizaci světa, jež postupem času ruší hranice mezi státy. Globalizace se týká společenských, ekonomických a jiných jevů a procesů. Proces globalizace se označuje také jako zmenšování světa, které se nevyhýbá oblasti daní. Daňové subjekty mají větší možnost

²⁷ Srov. VALENTOVÁ, I. Vnitřní dvojí zdanění v zemích Evropské unie, In. *recenzovaná monografie Ekonomické znalosti pro tržní praxi 2009*, s. 412.

²⁸ Srov. VALENTOVÁ, I. *Vnitřní zdanění v zemích Evropské unie*, s. 412.

²⁹ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 160.

přesouvat daňové základy, a tím se vyhnout daňové povinnosti. „Snaha poplatníků snižovat daňové břemeno vyvolává v mezinárodním kontextu tzv. daňovou konkurenci mezi státy.“³⁰

Daňovou konkurencí se rozumí situace, kdy se státy snaží přilákat do země daňové základy, prostřednictvím výhodnějších daňových podmínek. Probíhá pomocí přímých daní, které se zatím nepodařilo zharmonizovat. Mnohdy je tento druh konkurence označován za škodlivý, protože konkurence v daňové oblasti vyvolává tlaky na omezování a snižování veřejných výdajů a dochází pak k daňovým únikům. Daňová konkurence vzniká v případě, když je možné základ daně přesunout do jiného státu.³¹

³⁰ KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 158.

³¹ Srov. Tamtéž, s. 159.

3 Dvojití zdanění

3.1 Definice dvojitího zdanění

Dvojití zdanění je nejčastěji vnímáno v souvislosti s přímými daněmi. Ke dvojitímu zdanění dochází v situaci, kdy jeden stejný předmět daně, tzn. majetek nebo příjem, je zdaněn dvakrát. Existuje několik definic dvojitího zdanění. Prof. Široký uvádí ve své publikaci tuto definici: „Dvojití, resp. vícenásobné zdanění nastává tehdy, je-li na předmět daně uvalena opakovaně stejná, či obdobná daň“³²

V dnešních daňových systémech vyspělých států se vyskytují dva rozdílné typy dvojitího zdanění:

- Prvním z nich je tzv. vnitrostátní dvojití zdanění, které vyplývá z toho, že společnost je vnímána jako samostatný subjekt s vlastní daňovou kapacitou.
- Druhým typem je mezinárodní dvojití zdanění, které plyne ze zahraničí.

Naopak za dvojití zdanění není považována situace, kdy je stejná transakce zatížena dvěma různými daněmi v důsledku vzniku dvou různých předmětů daně. Jedná se například o převod nemovitosti, který je zatížen transferní daní a zároveň daní z příjmů u prodávajícího.

3.2 Vnitřní dvojití zdanění

K vnitřnímu dvojitímu zdanění dochází pouze uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. Díky tomu jsou dividendy zdaňovány na úrovni fyzické a na úrovni právnické osoby nebo pouze na úrovni právnické osoby jako dvojití. Jako příklad lze uvést zdanění zisku právnické osoby (nebo na úrovni dvou právnických osob, pokud je akcionářem PO) a následně i podílu na zisku, tzv. dividendy, který je vyplácen z již zdaněného zisku. I když jsou ekonomické subjekty rozdílné, jedná se o zdanění téže částky – stejného zisku.

³² ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňová teorie a politika, S praktickou aplikací*, s. 227.

Existence vnitřního dvojího zdanění je založena na tom, že vlastnický podíl akcionáře na společnosti je oddělen od vedení společnosti, a proto tedy není důvod, proč by neměl být zisk zdaněn na obou úrovních.

Dvojí zdanění v oblasti přímých daní je považováno za ekonomicky neefektivní, a proto se členské státy snaží dvojímu zdanění vyhnout pomocí tzv. daňových úlev. V jednotlivých zemích je pohled na zdanění dividend a následně pohled na daňové úlevy velmi odlišný.

Problematika dvojího zdanění byla a je odůvodňována zvýšenou platební schopností velkých kapitálových společností. Znamená to, že rozdělený zisk, který je určen na výplatu dividend, je zdaňován dvakrát – jednou je předmětem daně ze zisku na úrovni korporace a podruhé je předmětem daně z příjmů akcionářů (korporací i jednotlivců).³³

3.3 Mezinárodní dvojí zdanění

K mezinárodnímu dvojímu zdanění dochází tehdy, pokud lze jeden a tentýž příjem zdanit ve dvou státech a dochází k překrytí daňových povinností, které plynou z jejich legislativ. Mezinárodní dvojí zdanění nemotivuje ekonomické subjekty k aktivitám na území jiných států, neboť snižuje zisk. Poplatník se nejprve musí seznámit s legislativou daného státu, aby získal daňovou výhodu, která mu plyne z mezinárodní smlouvy. Tento typ mezinárodního dvojího zdanění lze označit jako legislativní dvojí zdanění. Řešení mezinárodního dvojího zdanění se nachází ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, díky kterým lze dopad dvojího zdanění na ekonomické subjekty zmírnit nebo úplně eliminovat.

Vznik mezinárodního dvojího zdanění není úmyslem zákonodárce, ale jedná se o důsledek nesouladu dvou nebo více daňových systémů různých států. Za mezinárodní dvojí zdanění se považuje prakticky jakákoli situace, kdy určitý subjekt má příjmy ze zdrojů na území jiného státu, než ve kterém je daňovým rezidentem.

³³ Srov. KOLÁŘ, P., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol. *Neutralita zdanění*, s. 145.

Příčinou mezinárodního dvojího zdanění mohou být tyto dvě situace:

1. „Vnitrostátními předpisy více států je konstruována neomezená daňová povinnost z celosvětových příjmů určitého poplatníka, a ohlíží se tak na něj současně ve více státech jako na jejich daňového rezidenta.
2. Stát zdroje příjmů na poplatníka nadále pohlíží jako na daňového nerezidenta, podle vlastních zákonů zdaní příjem ze zdrojů na svém území, ale stát rezidenta k tomuto zdanění nepřihlédne buď vůbec, nebo jen v omezeném rozsahu.“³⁴

V praxi má mezinárodní dvojí zdanění dvě podoby, které vyplývají z definice OECD, a to:

1. **Ekonomické dvojí zdanění** – je takové, kdy státy uvalují daňovou povinnost na dva nebo více poplatníky, ale na základě jednoho předmětu zdanění. Je zdaňován stejný zisk, popřípadě příjem, ale u různých daňových subjektů.
2. **Právní dvojí zdanění** – je takové, kdy ze stejného předmětu zdanění a ze stejného období ve dvou nebo více daňových jurisdikcích (zemích) se vymáhají srovnatelné daně od jednoho daňového poplatníka. Dva státy zdaňují stejný zisk, popřípadě příjem, ale u téhož daňového subjektu.³⁵ Jedná se například o situaci, kdy jeden stát zdaní příjmy z titulu jejich zdroje na svém území, a poté druhý stát zdaní celosvětové příjmy daňového poplatníka z titulu toho, že daňový poplatník je rezidentem daného státu.

³⁴ SOJKA, V., *Mezinárodní zdanění příjmů*, s. 33.

³⁵ Srov. VYŠKOVSKÁ, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*, s. 158.

4 Zamezení dvojímu zdanění

Předchozí kapitola byla věnována vymezení dvojího zdanění a rozdíl mezi vnitřním a mezinárodním dvojím zdaněním v obecné rovině. Následující text této kapitoly je věnován konkrétnímu vymezení metod, které zamezují vnitřní a mezinárodní dvojí zdanění.

4.1 Zamezení vnitřnímu dvojímu zdanění

V mnoha zemích došlo k úpravě daňového systému, aby se odstranilo nebo částečně zmírnilo dvojí zdanění. Vnitřní dvojí zdanění tedy vzniká v situaci, kdy jsou zisky, které jsou vyprodukovány korporacemi, zdaněny dvakrát uvnitř daňového systému jednoho státu. Z pohledu investora to znamená, že zisk je zdaněn nejprve korporátní daní na úrovni firmy, a posléze je tento čistý zisk rozdělen ve formě dividend a znovu zdaněn na úrovni jednotlivých akcionářů.

Daňové systémy se snaží odstranit dvojí zdanění různými úlevami, které jsou poskytovány:

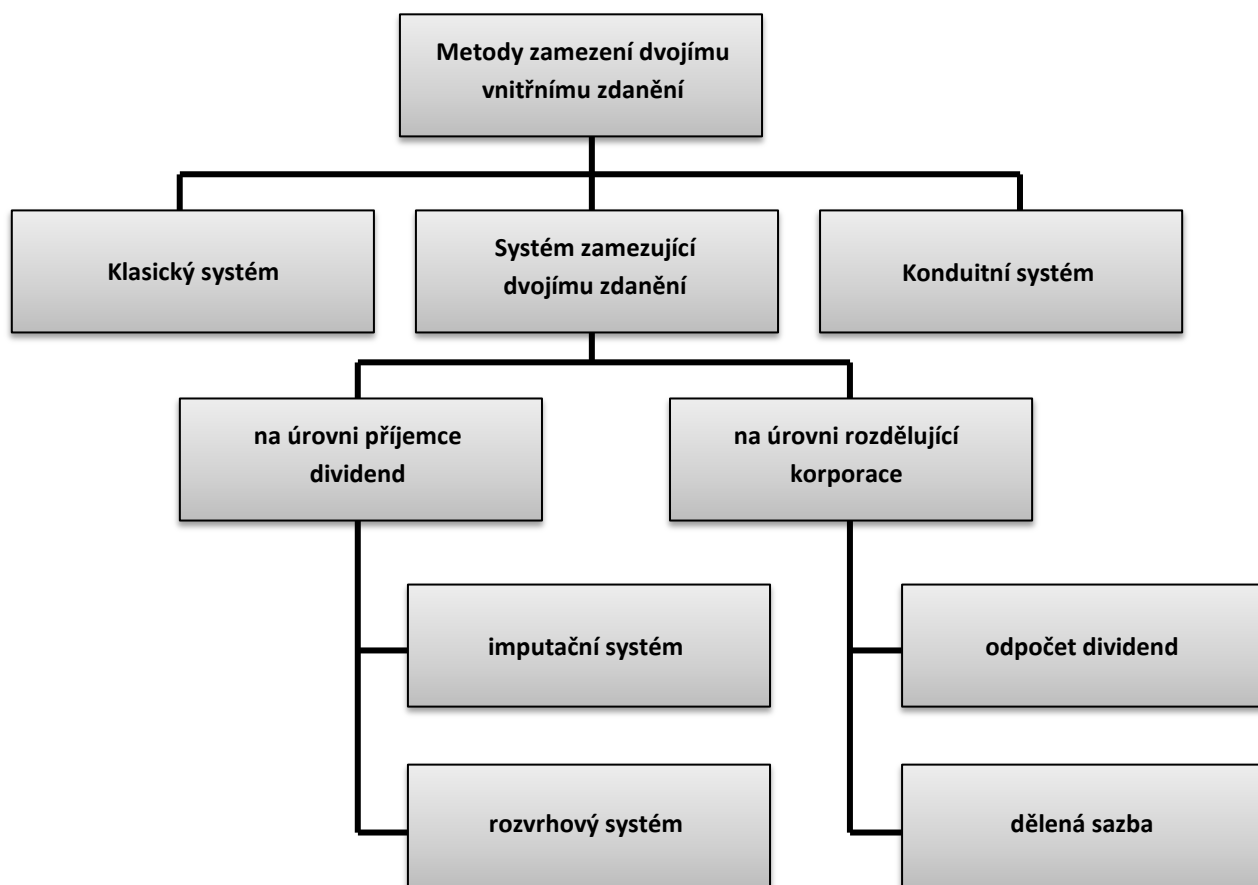
- na úrovni společnosti,
- na úrovni akcionáře.

Existují tři systémy vedoucí k zamezení vnitřního dvojího zdanění:

1. Klasický systém
2. Zápočet rozdělených zisků (Systém zamezující dvojímu zdanění):
 - a. na úrovni korporace – systém odpočtu dividend, dělená sazba;
 - b. na úrovni akcionáře – imputační systém, rozvrhový systém;
3. Konduitní systém (Systém vyhýbající se dvojímu zdanění).³⁶

³⁶ Srov. KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 200 - 201.

V následujícím Obr. 1 jsou modelově klasifikovány metody zamezení dvojímu vnitřnímu zdanění.



Obr. 1 – Metody zamezení dvojímu vnitřnímu zdanění³⁷

1. Klasický systém

Klasický systém odděluje zdanění zisků a dividend, nejdříve se zisk zdaní sazbou daně z příjmů na úrovni korporace a z tohoto zdaněného zisku se vyplácí dividendy, které se následně zdaní u akcionáře jeho sazbou daně z příjmů. Někdy nazýváno též nulová integrace nebo dvouvrstvý systém, neboť neexistuje vzájemná souvislost zdanění. U klasického systému není akcionáři dovoleno, aby si započel dříve zaplacené daně ze zisku korporací do jeho celkové daňové povinnosti.

³⁷ Vlastní zpracování dle KUBÁTOVÁ, K., *Daňová teorie a politika*, s. 201 – 202.

Daňová sazba se ovšem na jednotlivých úrovních liší. Na úrovni společnosti se jedná o plochou, neprogresivní daň ze zisku, a na úrovni akcionáře se jedná o progresivní důchodovou daň z příjmu. Sazba daně na úrovni společnosti je pevná a není závislá na objemu zisku a majetku, naopak sazba na úrovni akcionářů se většinou mění podle aktuální marginální sazby. Výjimku tvoří systémy, u kterých se daní dividendy fixní procentní srážkou, a u kterých nezávisí na konkrétní výši marginální sazby individuálních příjemců. Mezi státy, tvořící tyto systémy, patří i Česká republika.³⁸

I když v tomto systému dochází k neefektivnímu zdanění a vysokému předanění, je tento systém používán většinou států EU, často v modifikované podobě, kdy státy využívají různé možnosti a způsoby osvobození.

2. Konduitní systém

Konduitní systém je charakterizován plným propojením daně na úrovni společnosti a daně na úrovni akcionáře. Konduitní systém je protikladem klasického systému, a někdy se nazývá jako systém s úplnou integrací. Jak již název napovídá, u konduitního systému je společnost považována pouze za „*konduit*“, neboli kanál, kdežto u klasického systému je společnost chápána jako subjekt, který je oddělený od svých vlastníků. Proto na základě konduitního systému platí příjemce dividend pouze jednu daň – korporátní daň z příjmů.³⁹

Konduitní systém tedy úplně odstraňuje dvojí zdanění rozděleného zisku a nositelem daňového břemene se stává pouze akcionář. Jeho zavedení v jednotlivých státech by bylo možná daňově nejspravedlivější, ale vyskytuje se zde několik příčin, proč tento systém žádná země dosud nezavedla. Jedním z nich je přílišná administrativní náročnost systému, a také by mohlo dojít k velkému snížení výnosů daně z příjmů právnických osob.

³⁸ Srov. KOLÁŘ, P., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol. *Neutralita zdanění*, s. 146.

³⁹ Srov. tamtéž, s. 147.

3. Systém zamezující dvojímu zdanění

Tento systém využívá daňových úlev na úrovni příjemce dividend (akcionáře) nebo na úrovni rozdělovací korporace (společnosti). Cílem těchto daňových úlev je částečné zmírnění dvojího vnitřního zdanění. Daňovou úlevu lze vyjádřit jako „souhrnné opatření, které po splnění určitých podmínek umožňuje snížit základ daně pomocí odečitatelné položky.“⁴⁰

Členské země OECD používají různé systémy propojující daň z příjmů právnických osob (na úrovni rozdělovací korporace) a daň z příjmů korporací (na úrovni přijímající korporace):

1. První kategorií jsou daňové úlevy na úrovni korporace, mezi něž patří systém odpočtu dividend a dělená sazba.
2. Druhou kategorií je uplatnění zápočtu na úrovni akcionáře, mezi něž patří imputační systém a systém daňové úlevy, který se dále dělí na zvláštní daň a daňový zápočet.

Odpočtový systém spočívá v propojení daně ze zisku a daně z příjmů na úrovni společnosti. Jedná se o možnost odečtení částečně vyplacených dividend od zisku pro účely zdanění. Výše vyplacených dividend se stanovuje například v poměru základního kapitálu. Největším problémem pro výpočet částky odčitatelné od zisku je právě určení základny.

Systém dělené sazby je obdobný jako u odpočtového systému s tím rozdílem, že zisk je rozdělen na dvě části – a to na zisk, který je dále použit na jiné účely, a zisk, který je určen k výplatě dividend. A zároveň se na každou část zisku použije jiná sazba (u zisku na výplatu dividend většinou nižší).

Imputační systém spočívá v propojení daně ze zisku a daně z příjmů, ovšem na úrovni akcionáře. Podstata imputačního systému spočívá v tom, že akcionáři mají právo od své daně z příjmu odečíst do určité výše daň ze zisku placenou společností. Tato metoda se v jednotlivých daňových systémech vyskytuje ve dvou podobách – plné nebo částečné.

⁴⁰ ABSOLUTIN, *Pojem „daňové úlevy“*,

<<http://www.absolutin.cz/slovník-pojmu/17-danove-ulevy/>>.

Systém daňové úlevy je druhým systémem propojení daně ze zisku a daně z příjmů na úrovni akcionáře. Touto metodou je možné odečíst určitou částku (vypočtenou na základě přijatých dividend) od daňové povinnosti akcionáře. Lze ji využít ve dvou metodách:

- *Zvláštní daň na obdržené dividendy* – všechny zisky společnosti (včetně zisků na výplatu dividend) jsou zdaněny běžnou sazbou daně ze zisku. Zvláštní daň zdaňuje příjmy, které plynou z dividend, zvláštní lineární sazbou daně. Na základě toho je příjem na úrovni akcionáře částečně osvobozen od daňové povinnosti.
- *Daňový zápočet* – je poslední metodou, kdy daňový zákon určuje procentní podíl dividend, který nepodléhá dani, přičemž výše podílu může být stanovena různě.⁴¹

4.1.1 Směrnice o zdanění dividend

Existují pravidla, která jsou upřednostňována před smlouvami o zamezení dvojímu zdanění, která snižují daňovou povinnost. Jedná se o směrnice Evropské unie, které mají za cíl zamezit nevýhodnému daňovému režimu u transakcí mezi společnostmi jednotlivých členských států v porovnání s transakcemi mezi společnostmi v jednom státu. EU vydala směrnici, která se týká oblasti dvojího zdanění dividend. Jedná se o směrnici č. 90/435/EHS, ze dne 23. července 1990 o společném zdanění mateřských a dceřiných společností, a později Směrnicí Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Cílem směrnice č. 90/435/EHS je zajistit, aby dividendové příjmy vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti byly osvobozeny od daně z příjmů.⁴² Jinými slovy je cílem odstranit dvojí zdanění rozděleného zisku plynoucí od dceřiné společnosti k mateřské společnosti. Podmínkou pro osvobození je, že mateřská

⁴¹ Srov. KOLÁŘ, P., VÍTEK, L., PAVEL, J. a kol. *Neutralita zdanění*, s. 149 – 155.

⁴² Srov. DRÁB, O., *Daňový režim podílů na zisku po vstupu do Evropské unie*, <[http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2514v3280-danovy-rezim-podilu-na-zisku-po-vstupu-do-evropske-unie/?search_query=\\$index=1047](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2514v3280-danovy-rezim-podilu-na-zisku-po-vstupu-do-evropske-unie/?search_query=$index=1047)>.

společnost je rezidentem členského státu EU a zároveň není považována za rezidenta mimo EU.

Mateřskou společností se rozumí „ovládající osoba, která vůči ovládané osobě (dceřiné společnosti) vykonává rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku.“⁴³

Dceřinou společností je „ovládaná osoba, ve které ovládající osoba (mateřská společnost) vykonává rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku.“⁴⁴

Směrnice č. 90/435/EHS obsahuje 9 článků a jednu přílohu. Ve směrnici lze nalézt určitá pravidla z hlediska hospodářské soutěže, aby se mohly podniky přizpůsobit požadavkům společného trhu, také aby mohly zvýšit svoji produktivitu a zlepšit konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni.

Obsahuje informace o:

- výši minimálního podílu na kapitálu (10 %) v dceřiné společnosti a
- minimální době držení kapitálu (2 roky) ve společnosti.

Minimální podíl na kapitálu a minimální doba držení kapitálu jsou nutné podmínky pro to, aby byly společnosti považovány za mateřské, resp. dceřiné.⁴⁵

Existují dvě metody zamezení dvojího zdanění. První metodou je osvobození dividend, neboli uplatnění metody vynětí, a druhou metodou je zdanění dividendy, ale zároveň umožnění mateřské společnosti, aby si započítala daně zaplacené dceřinou společností, resp. použít metodu zápočtu.

⁴³ SAGIT, *Mateřská společnost*,

<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_185a.htm>.

⁴⁴ SAGIT, *Dceřiná společnost*,

<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&refresh=yes&levelid=da_111a.htm>.

⁴⁵ Srov. DAŇAŘI ONLINE. *Aplikovatelnost směrnice 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států na právní formy společností neuvedené v příloze této směrnice*,

<<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26678v35047-aplikovatelnost-smernice-90-435-ehs-o-spolecnem-systemu-zdaneni/>>.

Směrnice Rady 2011/96/EU⁴⁶ obsahuje jedenáct článků a jednu přílohu. Tato směrnice má za cíl osvobození dividend a jiných forem rozdělování zisku, které jsou vypláceny dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezení dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti.

4.2 Zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění

Existence dvojího mezinárodního zdanění značně odrazuje zájem daňových nerezidentů, aby na území státu zdroje příjmu uskutečňovali své podnikatelské aktivity. Dvojí zdanění není ani zájmem státu rezidenta, protože omezuje jeho podnikatelské aktivity na území jiných států. Na otázku, proč by se měly jednotlivé státy snažit o odstranění nebo zmírnění dvojího zdanění, je jednoduchá odpověď – investoři při rozhodování, kam umístí své investice, zohledňují daňové zatížení státu, z čehož vyplývá, že vyšší daňové zatížení spíše investory odrazuje, než láká.

Proto se přijímají různá opatření k zamezení dvojího zdanění.

Tato opatření lze rozdělit do tří typů:

- vnitrostátní,
- dvoustranná,
- mnohostranná.⁴⁷

1. Vnitrostátní opatření

Vnitrostátní zákon jednotlivých zemí může právní a ekonomické dvojí zdanění odstranit tím, že:

- rezidentovi se z jeho daňové povinnosti odečte ta část daně, kterou zaplatil na území státu, kde měl zdroj příjmu,

⁴⁶ Srov. EUROPA.EU, *Směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností*, <http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_capital/126037_cs.htm>.

⁴⁷ Srov. SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 34-35.

- pokud je tento zahraniční příjem na území jiného státu už dostatečně zdaněn, tak je poplatník ve státě, kde je rezidentem, osvobozen od daňové povinnosti.

2. Dvoustranná opatření

Dvoustranná opatření se řadí mezi nejpodstatnější dokumenty, které upravují oblast dvojího zdanění. Jedná se o vztah mezi dvěma státy, který je upraven ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, týkajících se daně z příjmů a majetku. Význam smluv je rok od roku větší.⁴⁸

Dohody o dvojím zdanění jsou tedy účinný způsob, jak zohlednit konkrétní charakteristiky daňového zákonodárství v zemích, kterých se smlouva týká, a konkrétní okolnosti jejich vzájemných hospodářských vztahů takovým způsobem, aby se zabránilo ekonomickému a právnímu dvojímu zdanění.

3. Mnohostranná opatření

V této oblasti jsou aktivní zejména Organizace spojených národů (OSN) a její orgány, OECD, Evropská unie (EU) a jiné podobné instituce. Jedná se o dohodu mezi dvěma a více smluvními stranami. Evropská unie dosud vydala několik direktiv, které se zabývají vyrovnáváním podmínek a odstraňováním problémů, vznikajících při zdanění mezinárodních operací. Za zmínku stojí Směrnice rady č. 90/434/EHS, která se týká jednotného systému zdaňování při fúzích, rozdělení, převodech majetku a výměně akcií ve vztahu ke společnostem rozdílných členských států. Mezi další opatření patří Směrnice rady č. 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, Arbitrážní konvence č. 90/436/EHS, o odstranění dvojího zdanění v případě úpravy zisků mezi sdruženými podniky a v neposlední řadě také Směrnice rady č. 2003/49/ES, o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami.⁴⁹

V oblasti nepřímých daní bylo dosaženo standardizace na poměrně vysoké úrovni, a proto mají členské státy spíše zájem o problematiku harmonizace korporátního

⁴⁸ Srov. RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 21.

⁴⁹ Srov. Tamtéž, s. 21 - 22.

zdanění. Na druhé straně u přímých daní platí princip subsidiarity. Znamená to, že se „přímé korporátní zdanění řídí legislativou jednotlivých zemí a regulační opatření na komunitární úrovni lze vztáhnout pouze k opatřením, jež jsou podstatná pro výkon jednotného vnitřního trhu.“⁵⁰

4.2.1 Metody zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění

V praxi se rozlišují tři základní metody zamezení dvojího zdanění, kterými jsou:

- zápočet daně,
- metoda vynětí příjmů,
- daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně.⁵¹

1. Metoda zápočtu daně

V rámci této metody je ve státě, kde je poplatník rezidentem, zdaněn jeho celosvětový příjem (tzn. i příjem se zdrojem v zahraničí) a dále má možnost snížit celkovou daňovou povinnost o daň zaplacenou v zahraničí. Dle rozsahu zápočtu se rozlišuje zápočet úplný a zápočet prostý.

Zápočet úplný umožňuje poplatníkovi započítat celou částku daně, kterou zaplatil v zahraničí v plné výši, na daňovou povinnost v tuzemsku pouze do výše daně, která by připadala poměrně na zahraniční základ daně. Zjednodušeně řečeno, celá zahraniční daň se odčítá od daně vypočtené v tuzemsku z celkových příjmů. Tato metoda je jednodušší, ale v současnosti méně častá.

Zápočet prostý je častěji užívanou metodou zamezení dvojího zdanění, kdy se daň zaplacená v zahraničí započte na daňovou povinnost v tuzemsku, avšak maximálně do výše daně, která by v tuzemsku připadala poměrně na zahraniční příjem. Jinak řečeno, u prostého zápočtu se neodečítá od daně vypočtené z celkových příjmů vždy celá zahraniční daň, ale pouze ta část zahraniční daně, která poměrně odpovídá zahraničním příjmům.

⁵⁰ RYLOVÁ, Z., *Mezinárodní dvojí zdanění*, s. 21.

⁵¹ Srov. SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 35 – 46.

2. Metoda vynětí příjmů

Metoda vynětí zahraničních příjmů umožňuje vyjmout příjmy zdaněné v zahraničí ze základu daně, jinak řečeno příjem, který je dosažený v zahraničí, se vůbec nezahrne do daňového základu. Existují dvě podoby této metody, a to vynětí úplné a vynětí s výhradou progresse.

Princip metody **úplného vynětí** spočívá v tom, že příjmy ze zahraničí se vyjmou ze zdanitelných celosvětových příjmů poplatníka, takže nebudou zahrnuty do základu daně, a tím stát, kde je poplatník rezidentem, nezdaňuje tyto zahraniční příjmy. Dá se říci, že se vůbec nepřihlíží na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Tato metoda je nejuvhodnější pro poplatníka, avšak pro státní pokladny jde o nejhorší řešení.

Většina Smluv, které umožňují uplatnit metodu vynětí, jsou myšleny ve smyslu – **vynětí s výhradou progresse**. Princip je takový, že příjem ze zahraničí je zahrnut do celkového základu daně ve státě, kde je poplatník rezidentem. „Daň je spočítána z celkového základu daně včetně příjmů ze zahraničí, následně je však tento příjem ze základu vyňat.“⁵² Základ daně, který plyne ze zdrojů ve státě, kde je poplatník rezidentem, se pak násobí průměrnou sazbou daně, která byla vypočítána i s ohledem na příjmy vyňaté. Obvykle má tato metoda význam, když je daň vybírána pomocí progresivní sazby.

3. Daň zaplacená v zahraničí jako náklad snižující základ daně

Tento nástroj se považuje spíše jako prostředek pro zmírnění dvojího zdanění, nikoliv opatření k eliminaci dvojího zdanění. Do nákladů tedy není možné zahrnout daň zaplacenou v zahraničí a to v případě, pokud se vztahuje k příjmům, které podléhají opatření vynětí příjmů.

Existují případy, kdy se tento nástroj může využít:

- pokud není s příslušným státem uzavřena Smlouva o zamezení dvojího zdanění,
- pokud byla zahraniční daňová povinnost upravena metodou prostého zápočtu a část, která je vyšší než daň připadající na tuzemské příjmy, nemohla být od daně odečtena,

⁵² VYŠKOVSKÁ, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*, s. 159.

- pokud poplatník v přiznání svých celosvětových příjmů vykázal daňovou ztrátu, nebo pokud nulová celková daňová povinnost souvisela např. s uplatněním odčitatelných položek, včetně odečtu daňových ztrát za přechozí období.⁵³

Poplatník si nemůže vybrat, kterou metodu zvolí. Zákon nebo Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (SZDZ) vždy určují, kterou z nich musí v dané situaci uplatnit. Existují ale případy, kdy má poplatník možnost zdroj a charakter svých příjmů přizpůsobit tomu, co je pro něj v dané situaci výhodné, a pak to může mít význam, díky kterému se rozhodne, která z metod se uplatní.

4.2.2 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Jedná se o právní akty, které záměrně usnadňují obchodní a finanční vztahy mezi jednotlivými státy. „Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou smlouvami práva mezinárodního uzavíranými po několika jednáních (kolech) mezi smluvními stranami podle principů platných pro mezinárodní právo.“⁵⁴ Týkají se pouze důchodových daní, a v některých případech i daní majetkových. Historie těchto daňových smluv začala na konci 19. století, kdy byly uzavírány zejména mezi jednotlivými oblastmi jednoho státu. Mezi nejstarší patří například smlouvy mezi Pruskem a Saskem v roce 1869, Rakouskem a Uherskem v roce 1898 a Německem a Nizozemskem v roce 1901.⁵⁵

Zpočátku smlouvy o zamezení dvojího zdanění neměly žádnou jednotnou koncepci. Jak se již později ukázalo, bylo zapotřebí zajistit jednotnou terminologii, ale i jednotný daňový výklad mezinárodních daňových smluv. V roce 1963 došlo k přijetí vzorové dohody o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Po druhé světové válce se zamezením dvojího zdanění zabývala Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci (OEEC). V dnešní době je vůdcem v této oblasti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD).

⁵³ Srov. SOJKA, Vlastimil, *Mezinárodní zdanění příjmů: Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*, 2008, s. 45 – 46.

⁵⁴ VYŠKOVSKÁ, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*, s. 19.

⁵⁵ Srov. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňová teorie a politika, S praktickou aplikací*, s. 227 – 228.

Z hlediska právního jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění nadřazeny vnitrostátním právním předpisům jednotlivých zemí. I když v hierarchii právních norem České republiky stojí nejvýše Ústava, v tomto případě mají mezinárodní smlouvy vyšší právní sílu. Smlouvy bývají ve většině případů bilaterální, neboli dvoustranné, a v mnoha případech jsou sestaveny podle nějakého vzoru, jako je např. Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku, nebo Modelová smlouva OSN.⁵⁶

Účelem smluv je, aby zabránily dvojímu zdanění mezi dvěma státy a mezinárodním daňovým únikům a podvodům, a aby chránily daňové poplatníky při realizaci jejich mezinárodních transakcí. V jednotlivých smlouvách je uvedeno, na jaké druhy daní se vztahuje jejich ustanovení a jaká metoda má být použita, aby se zabránilo dvojímu zdanění (zápočet nebo vynětí, viz kapitola 4.2.1)

⁵⁶ Srov. VYŠKOVSKÁ, M., *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*, s. 20 – 21.

5 Daňové systémy členských států EU

Nezbytnou součástí každého vyspělého státu je fungující daňový systém. I přesto, že se Evropská unie snažila o daňovou harmonizaci mezi členskými státy, má každá země svůj originální daňový systém, který se více či méně odlišuje od daňových systémů ostatních členských zemí.

Pokud se hovoří o dani ze zisku společností, je možné se setkat s pojmem „důchodová daň korporací“ nebo „daň ze zisku korporací“. V České republice o této dani hovoříme jako o dani z příjmů právnických osob. Pojem korporace lze chápat v užším a širším pojetí. V širším pojetí se jedná o všechny právnické osoby, které jsou obchodními společnostmi. V užším pojetí se společnostmi rozumí pouze akciové společnosti, též nazývané jako korporace. Z toho vyplývá, že v mnoha členských zemích EU, korporace podléhají jinému systému zdanění než jiné formy právnických osob.

Sazby korporátní daně ve členských státech EU nejsou žádným způsobem upraveny právními předpisy EU. V následující Tab. 1 je obsažen přehled základních nominálních sazeb daně ve všech členských zemích EU v letech 2008 – 2012, je zde zachycena značná variantnost daňových systémů států v oblasti výše sazby hlavních korporátních daní.

Členský stát EU	Zkratka	Sazba korporátní daně (%)				
		2008	2009	2010	2011	2012
Belgie	BE	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99
Bulharsko	BG	10	10	10	10	10
Česká republika	CZ	21	20	19	19	19
Dánsko	DK	25	25	25	25	25
Estonsko	EE	21	21	21	21	21
Finsko	FI	26	26	26	26	24,5
Francie	FR	33,33	33,33	33,33	33,33	33,33
Irsko	IE	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
Itálie	IT	31,4	31,4	31,4	31,4	31,4
Kypr	CY	10	10	10	10	10
Litva	LT	15	20	15	15	15

Lotyšsko	LV	15	15	15	15	15
Lucembursko	LU	29,63	28,59	28,59	28,8	28,8
Maďarsko	HU	16	16	19	19	19
Malta	MT	35	35	35	35	35
Německo	DE	29,51	29,44	29,41	29,37	29,48
Nizozemí	NL	25,5	25,5	25,5	25	25
Polsko	PL	19	19	19	19	19
Portugalsko	PT	25	25	25	25	25
Rakousko	AT	25	25	25	25	25
Rumunsko	RO	16	16	16	16	16
Řecko	EL	25	25	24	20	20
Slovensko	SK	19	19	19	19	19
Slovinsko	SI	22	21	20	20	18
Španělsko	ES	30	30	30	30	30
Švédsko	SE	28	26,3	26,3	26,3	26,3
Velká Británie	GB	30	28	28	26	24

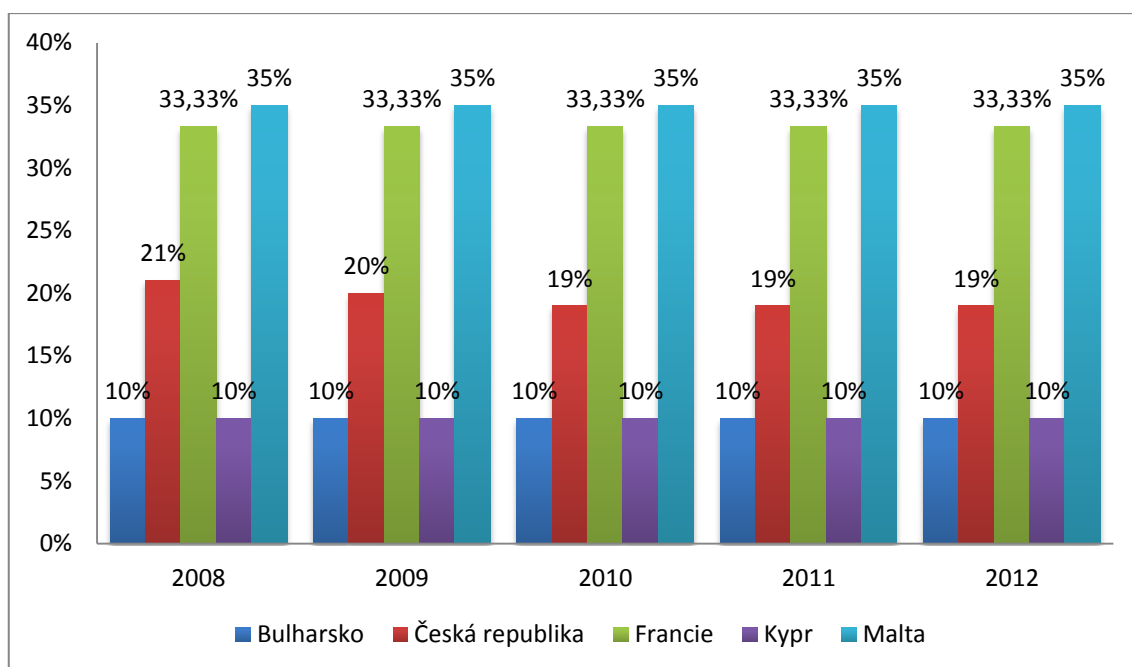
Tab. 1 – Vývoj hlavních nominálních sazeb korporátní daně v členských zemích Unie v letech 2008 – 2012⁵⁷

Nominální sazba korporátní daně podává informace o daňovém zatížení firem velmi málo. Proto se vyskytuje značný rozptyl mezi sazbami v jednotlivých členských zemích. Mezi státy s nejvyšší sazbou patří Malta (35 %) a Francie (33,33 %) a naopak mezi státy s nejnižší sazbou se řadí Bulharsko (10 %) a Kypr (10 %). A tak je tedy vhodné prozkoumat jak hledisko konstrukce daní, tak i konstrukci daňového základu.

Ve většině členských států EU se sazby ve sledovaném období buď snížily, nebo zůstaly stejné. Pouze Maďarsko daňovou sazbou ve sledovaném období zvýšilo (viz Tab. 1).

⁵⁷Vlastní zpracování dle KPMG. *Corporate tax rates table*,

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



Graf č. 1 – Korporátní daňové sazby v Bulharsku, České republice, Francii, na Maltě a Kypru v letech 2008 – 2012⁵⁸

Vývoj daňových sazeb vybraných členských států je zachycen v grafu (Graf č. 1). Lze vidět, že změny jsou ve sledovaném období zaznamenány pouze u České republiky, kdy během 5 let sazba klesla o celá 2 %.

V oblasti vnitřního dvojího zdanění, jsou zisky, vyprodukované korporacemi, zdaněny dvakrát v rámci jednoho daňového systému jedné země. Jako první se zdaní zisk na úrovni firmy korporátní daní, a následně je tento čistý zisk (zisk po zdanění) znovu zdaněn, ale tentokrát na úrovni jednotlivých investorů příslušnou daní z příjmů (u fyzických osob – individuální daní z příjmů; u právnických osob – korporátní daní z příjmů).

V členských zemích EU nebyl dosud zaveden žádný jednotný postup, jak zamezit dvojímu zdanění dividend. Ovšem mezi mateřskými a dceřinými společnostmi v rámci EU platí obecný předpis, který částečně zamezuje vnitřnímu dvojímu zdanění – jedná se o směrnici Rady 90/435/EHS o společném zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Tento předpis definuje podmínky pro osvobození dividend

⁵⁸ Vlastní zpracování dle KPMG. *Tax rates online*, <<http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/tax-rates-online.aspx>>

v rámci EU, v případě splnění podmínky velikosti podílu na kapitálu (alespoň 10 %) a jeho nepřetržité držby (min 2 roky).

Jednotlivé členské státy mají různou míru zamezení dvojího zdanění. Prof. Široký a Ing. Valentová⁵⁹ ve svém příspěvku (článku) rozdělují daňové systémy členských států EU do několika skupin (viz Tab. 2 a Tab. 3) podle podobnosti výchozího daňového systému a způsobu, jakým státy eliminují vnitřní dvojí zdanění v národních legislativách (stav v roce 2012).

Modifikované klasické systémy			
Částečné osvobození korporátních příjemců, snížená sazba u individuálních příjemců	Významné osvobození korporátních i individuálních příjemců	Významné osvobození korporátních příjemců	Integrace daně možností zápočtu
Česká republika	Itálie	Belgie	Litva
Dánsko	Francie	Bulharsko	Rakousko
Polsko	Lucembursko	Irsko	Španělsko
Rumunsko	Portugalsko	Finsko	Nizozemí
Švédsko	Německo	Kypr	
		Slovensko	
		Maďarsko	
		Lotyšsko	
		Řecko	

Tab. 2 – Rozdělení systémů států EU dle míry zamezení vnitřního dvojího zdanění

Imputační systémy	Systémy vyhýbající se dvojímu zdanění
Malta	Estonsko
Velká Británie	Slovensko

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

⁵⁹ VALENTOVÁ, I., ŠIROKÝ, J.: Způsoby zdaňování dividend jako důležitá informace pro rozhodování investorů. In. *Acta academica karviniensia*, s. 154 – 159.

Srovnávat daňové systémy jednotlivých zemí lze i na základě daňové kvóty, která je vnímána jako nejznámější a nejpoužívanější ukazatel daňového zatížení země. Daňová kvóta představuje poměr daňového inkasa veřejných rozpočtů k hrubému domácímu produktu. Rozlišuje se jednoduchá a složená daňová kvóta. Složená daňová kvóta má větší vypovídající schopnost a zahrnuje celkové daňové výnosy včetně příspěvků pojistného na sociálním zabezpečení, kdežto jednoduchá daňová kvóta tyto příspěvky nezahrnuje.⁶⁰ Vývoj složené daňové kvóty v Bulharsku, České republice, Francii, na Maltě a Kypru v letech 2008 – 2011 je uvedena v Tab. 4. Pro rok 2012 dosud nebyly zveřejněny údaje.

Členský stát Evropské unie	Výše složené daňové kvóty			
	2008	2009	2010	2011
Bulharsko	32,3 %	29,0 %	27,5 %	27,2 %
Česká republika	34,4 %	33,4 %	33,5 %	34,4 %
Francie	43,2 %	42,1 %	42,5 %	43,9 %
Kypr	38,6 %	35,3 %	35,6 %	35,2 %
Malta	33,0 %	33,3 %	32,6 %	33,5 %

Tab. 4 – Vývoj daňové kvóty v České republice, Francii a Kypru
v letech 2008 – 2011⁶¹

Z tabulky je zřejmé, že Francie, jež má ze sledovaných států téměř nejvyšší sazbu korporátní daně, má také podstatně vyšší hodnotu daňové kvóty, resp. vyšší daňové zatížení oproti zbývajícím čtyřem státům. Největší skok zaznamenalo Bulharsko, které během sledovaných let snížilo daňovou kvótu o 5,1 %.

⁶⁰ Srov. SAGIT, *Daňová kvóta*,

<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_062.htm>.

⁶¹ Srov. EUROPA.EU. *Taxation trends in the European Union*,

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-13-001/EN/KS-DU-13-001-EN.PDF>.

6 Daňové systémy vybraných členských států EU v letech 2008 – 2012

Pro porovnání daňových systémů byly vybrány státy Bulharsko, Česká republika, Francie, Malta a Kypr, protože každý z těchto států uplatňuje jiný systém dvojího zdanění, a zároveň se významně liší jejich sazby korporátní daně. Tato práce se zaměřuje na způsob zdanění zisků korporací v těchto státech a výplaty dividend (na úrovni korporátního příjemce) z nich plynoucí. Jednotlivé výpočty zdanění dividend jsou pouze modelové, určené pro znázornění dané problematiky, bez zohlednění slev a dalších specifik.

6.1 Bulharsko

Bulharsko je pluralitní republikou s jednokomorovým parlamentem. Je členem EU, NATO, Rady Evropy a Organizace pro bezpečnost a spolupráci v Evropě (OBSE). Členem EU se stalo 1. 1. 2007. K tomuto datu byly také harmonizovány zákony s legislativou Evropské unie, a to včetně zákonů týkajících se přímých daní. Měnou je bulharský leva.

V rámci členských zemí EU patří Bulharsko mezi nejméně zadlužené země. Díky tomu se ani během ekonomické krize nezvyšovala daňová sazba, jako tomu bylo v jiných zemích. Nízké daně podporují domácí ekonomiku a snaží se přilákat zahraniční investory. Bulharsko nabízí skvělé příležitosti pro podnikatele, ale také relativně funkční právní systém, který se postupem času harmonizuje s právem Evropské unie.

Daňový systém Bulharska je tvořen dvěma základními skupinami daní. První skupinu tvoří celorepublikové daně, do kterých spadají daně přímé (daň z příjmu právnických osob, daň z příjmu fyzických osob) a daně nepřímé (DPH a spotřební daň). Druhou skupinou jsou místní daně, kam patří daň z nemovitostí, dědická daň, darovací daň, daň z dopravních prostředků a silniční daň.⁶²

⁶² Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. .

Bulharsko uplatňuje modifikovaný klasický systém zdanění firemních zisků, podle kterého je příjem korporací plně zdaňován na podnikové úrovni, a rozdělené zisky navíc podléhají osobní důchodové dani u akcionářů.⁶³

Daň z příjmu právnických osob jsou podle Zákona o dani z příjmů právnických osob (Corporate Income Tax Act – CITA) povinny platit všechny právnické osoby, které mají sídlo v Bulharsku. Ostatním právnickým osobám jsou zdaňovány pouze příjmy dosažené na území Bulharska.

Poplatníky daně ze zisku korporací jsou právnické osoby, neziskové organizace, právnické osoby financované státem a organizační složky státu a stálé provozovny nerezidentních společností. Z hlediska typu právních forem jsou poplatníky daně nejčastěji veřejné obchodní společnosti, společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti.⁶⁴

Předmětem daně je příjem právnických osob, který je plně zdanitelný na úrovni společnosti. Následné rozdělování zisku podléhá srážkové dani. Výjimka je poskytnuta rezidentním společností, které si mohou ze svého základu daně vyloučit dividendy, které obdržely od jiných rezidentních společností. Tato výjimka se vztahuje i na rezidenty z členských zemí Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru.⁶⁵

Sazba daně ze zisku korporací činí ve sledovaném období 10 % a patří mezi nejnižší v celé EU. Sazba se postupně snižovala – od roku 2005 byla postupně snižována z 19,5 % až na 10 %. Srážková daň ve výši 5 % se vztahuje na dividendy, které jsou vyplácené bulharským nerezidentům, pro rezidenty je rovna 0 %. Pro společnosti, které se zabývají hazardem, činí daň 15 %.

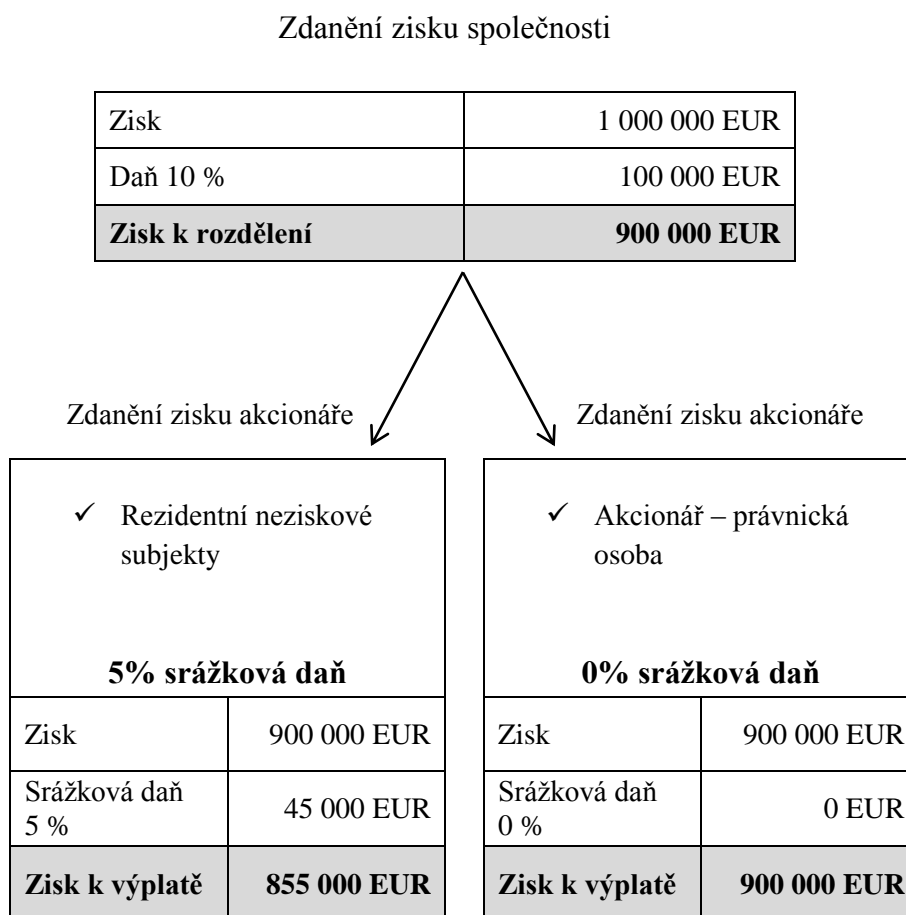
⁶³ Srov. ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 226.

⁶⁴ Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 137.

⁶⁵ Srov. DAŇAŘI ONLINE. *Zdaňování společností v Evropské unii 2. část Bulharsko*, <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d5278v7327-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-bulharsko-2-cast/?search_query=zda%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD+spole%C4%8Dnost%C3%AD+v+Evropsk%C3%A9+unii+-+Bulharsko&search_results_page=>>

Od 1. 1. 2009 jsou od srážkové daně osvobozeny dividendy, které jsou vyplácené společností a dalším subjektům se sídlem v EU a EHP.

V následujícím obrázku je znázorněn výpočet dvojího zdanění dividend v eurech v roce 2011 podle toho, o jaké subjekty se jedná.



Obr. 2 – Výpočet dvojího zdanění v Bulharsku v roce 2011⁶⁶

Je stanoven zisk ve výši 1 000 000 EUR, který je nejprve zdaněn na úrovni společnosti, a následně na úrovni akcionáře. Jako první je zisk zdaněn sazbou 10 %. Zisk, který je určen k rozdělení na dividendy pro akcionáře činí 900 000 EUR. Bulharsko zdaňuje 5% srážkovou daní pouze rezidentní neziskové subjekty a nerezidenty. Po zdanění činí zisk k výplatě dividend 855 000 EUR. U subjektů EU,

⁶⁶ Vlastní zpracování dle KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 142.

EHS a rezidentů činí srážková daň 0 %. Zisk k výplatě dividend tedy činí 900 000 EUR (viz Obr. 2).

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se podává ročně, a to vždy k 31. březnu následujícího roku.

6.2 Česká republika

Daňový systém České republiky vznikl v roce 1993, kdy se rozdělilo Československo, a proto byla potřeba přehodnotit stávající systém. Byly zavedeny potřebné zákony, na základě kterých vznikl nový systém přímých a nepřímých daní, který byl v uplynulých letech mnohokrát upravován a novelizován. Současný daňový systém České republiky je výsledkem nejen různorodých politických snah, ale také implementací směrnic Evropské unie, která si klade za cíl daňovou koordinaci a daňovou harmonizaci.

Daňový systém České republiky je tvořen daní z přidané hodnoty, spotřebními daněmi včetně daní energických, daněmi z příjmů, daní z nemovitosti, daní silniční a daní z převodu nemovitostí. Existují i další odvody, které mají daňový charakter, a patří mezi ně pojistné na sociálním zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění a místní poplatky.⁶⁷

Tato práce věnuje pozornost daním přímým důchodovým, konkrétně dani z příjmů právnických osob. Důchodové daně se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Daň z příjmů právnických osob je vymezena v § 17 - § 21 zákona o daních z příjmů.

Povinnost platit daň je zakotvena v Listině základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku v České republice. Všechny společnosti se sídlem v České republice podléhají dani z příjmu právnických osob. Od 1. května 2004 se Česká republika stala spolu s dalšími devíti zeměmi (Estonsko, Kypr, Litva, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko) členským státem Evropské unie. Zákonodárnou moc v České republice má parlament, který má dvě komory – Poslaneckou sněmovnu

⁶⁷ Srov. ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 230.

a Senát. Území republiky je rozděleno na 14 vyšších samosprávných celků. Měnou je česká koruna.

Česká republika uplatňuje modifikovaný klasický systém zdanění firemních zisků. To znamená, že zisky korporací a vyplácené dividendy jsou zdaňovány bez vzájemné souvislosti. V zásadě je zisk nejprve zdaněn na podnikové úrovni a poté je tento zisk určený na výplatu dividend zdaněn znovu na úrovni akcionáře. Dividendy nejsou předmětem daně z příjmů právnických nebo fyzických osob, ale pouze konečné srážkové daně. Osvobození od srážkové daně je k dispozici pouze pro firemní akcionáře.⁶⁸

Poplatníky daně jsou právnické osoby, nejčastěji akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a družstva. Nemůže jím být organizační složka státu nebo fyzická osoba. Poplatníky daně z příjmů právnických osob lze rozdělit na dvě skupiny. Právnické osoby, které mají na území České republiky sídlo nebo místo vedení, jsou povinny touto daní zdaňovat jak příjmy, které plynou ze zdroje na území České republiky, tak i příjmy, které plynou ze zahraničí. Druhou skupinu tvoří poplatníci, kteří mají své sídlo mimo Českou republiku, a ti mají povinnost zdaňovat pouze příjmy, které plynou ze zdrojů na území České republiky.⁶⁹

Předmětem daně ze zisku korporací jsou obecně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. U mnoha subjektů se vyskytují značné odlišnosti ve způsobech zdaňování. Je tomu tak například u investičních fondů, penzijních fondů, veřejných vysokých škol, bank, bytových družstev, zdravotních pojišťoven, odborových organizací a státních fondů.

⁶⁸ Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2009*, s. 161.

⁶⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 17 Poplatníci daně z příjmů právnických osob.

V následující tabulce (Tab. 5) je uvedena hlavní sazba daně z příjmů právnických osob v ČR v letech 2008 – 2012.

	2008	2009	2010	2011	2012
Sazba	21 %	20 %	19 %	19 %	19 %

Tab. 5 – Sazby daně z příjmu právnických osob v letech 2008 – 2012 v České republice⁷⁰

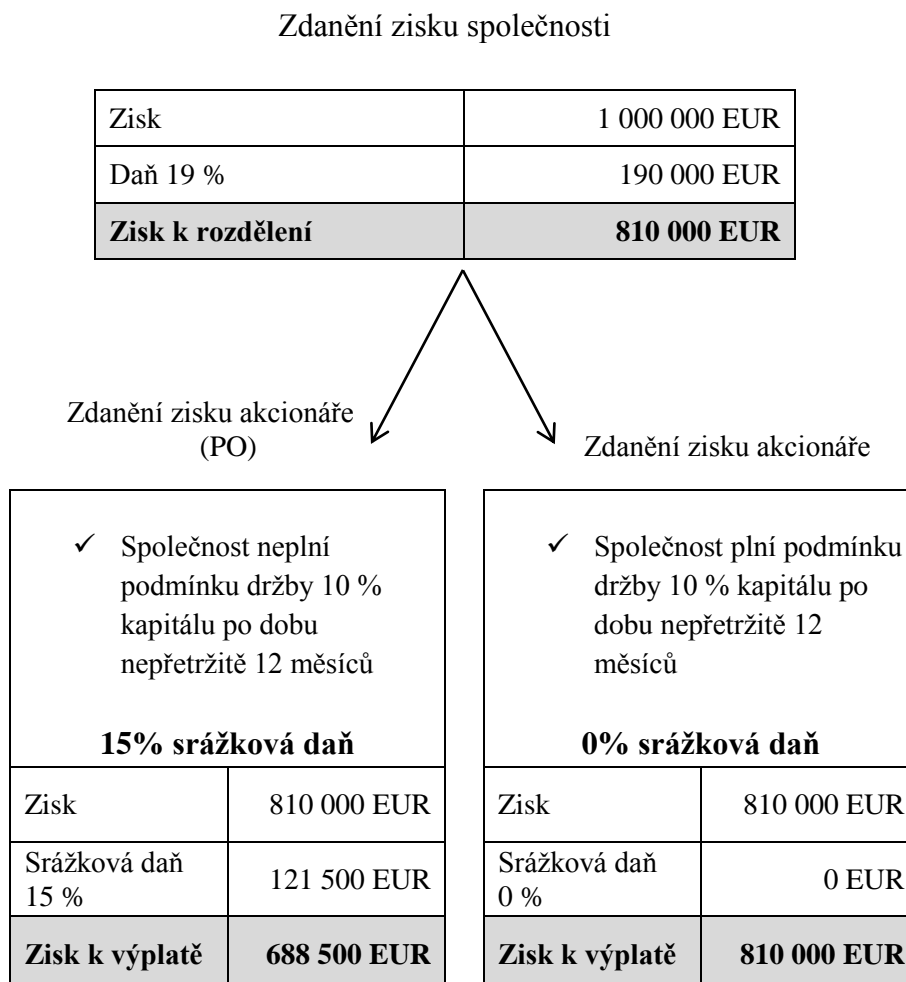
Sazba daně z příjmů právnických osob se postupně snižuje v čase. Během let 2008 – 2012 klesla o celá dvě procenta. Výjimku tvoří zvláštní sazba daně ve výši 5 %, která se vztahuje na investiční fondy, podílové fondy a penzijní fondy. Veškeré příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádaných podílů a podílů na likvidačním zůstatku jsou v zásadě zdaněny sazbou daně ve výši 15 %. Pokud společnost vlastní 10 % kapitálu společnosti, z níž pochází dividendy, je osvobozena od srážkové daně, pokud tento podíl drží nepřetržitě po dobu 12 měsíců.⁷¹

⁷⁰ Vlastní zpracování dle KPMG, *Corporate tax rates table*,

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

⁷¹ Srov. ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 231.

V následujícím obrázku je znázorněn výpočet dvojího zdanění dividend v eurech v roce 2011 podle toho, o jaké subjekty se jedná.



Obr. 3 – Výpočet dvojího zdanění v České republice v roce 2011⁷²

Je stanoven zisk ve výši 1 000 000 EUR, který je zdaněn 19% sazbou za rok 2011. Zisk k rozdělení je ve výši 810 000 EUR. Společnost, která vlastní 10 % kapitálu jiné společnosti, z níž pochází dividendy, a drží tento podíl nepřetržitě po dobu 12 měsíců, je osvobozena od srážkové daně. Zisk k výplatě dividend tedy činí 810 000 EUR. Společnosti, které tuto podmínku držby neplní, jsou povinny zisk zdanit 15% srážkovou daní. Zisk k výplatě pak činí 688 500 EUR (viz Obr. 3).

⁷² Vlastní zpracování dle KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 201.

Zdaňovacím obdobím je pro daň z příjmů právnických osob kalendářní nebo hospodářský rok (12 po sobě jdoucích měsíců). Pokud je zdaňovací období delší, jedná se o účetní období.⁷³ Do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období se podává daňové přiznání. Existují výjimky, kdy se daňové přiznání podává až do 6 měsíců po skončení zdaňovacího období. Jedná se o právnické osoby podléhající povinnému auditu (a. s., některé s. r. o.) nebo osoby mající svého daňového poradce, který za ně zpracovává a podává daňová přiznání.

6.3 Francie

Francie neboli Francouzská republika bývá označována za kolébkou Evropské unie, protože právě ve Francii vznikla myšlenka na společnou organizaci států sdružených na jednotných principech. Francouzský ministr zahraničí Robert Schuman přednesl 9. května 1950 tzv. Schumanovu deklaraci, na základě které bylo vytvořeno Společenství uhlí a oceli, která měla za cíl podporu rozvoje průmyslových odvětví. Francie patří mezi šest zakládajících států Evropského společenství (1952).⁷⁴

Daňové zatížení Francie patří k největším v Evropské unii. Standardní sazba daně z příjmů činí 33,33 % (viz Tab. 1). Na základě ústavy je Francie pluralitní republikou s dvoukomorovým parlamentem, který se skládá z národního shromáždění a senátu. Prezident republiky má významnou politickou roli a je volen na 7 let. Republika se skládá z 26 regionů (z toho 22 metropolitních a 4 zámořské). Regiony se dělí na departmenty. Departmentů se ve Francii nachází 100, z toho 4 jsou zámořské – Martinique, Guadeloupe, Réunion a Francouzská Guyana. V přímořských oblastech je aplikace daňových ustanovení přizpůsobena specifickým podmínkám těchto oblastí. Peněžní jednotkou je euro, které se používá v rámci Evropské měnové unie.⁷⁵

Daňový systém ve Francii zahrnuje jak přímé tak nepřímé daně. Mezi přímé daně se zahrnuje daň z příjmů fyzických osob, daň ze společností (Impot sur les sociétés),

⁷³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 21a Zdaňovací období.

⁷⁴ Srov. EVROPSKÁ UNIE. *Schumanova deklarace z 9. května 1950*,

<http://europa.eu/about-eu/basic-information/symbols/europe-day/schuman-declaration/index_cs.htm>.

⁷⁵ Srov. ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 249.

daň z majetku (Impot sur la fortune - IFA) a přímé místní daně (daň z nemovitostí, daň z bydlení, daň z činnosti). Mezi nepřímé daně patří DPH, poplatky a kolky a akcízy. Francouzský daňový systém je založen převážně na přímých daních, které jsou doplněny složitým systémem sociálního pojištění, daní z přidané hodnoty a akcízích.

Francie uplatňuje klasický systém zdanění firemních zisků, který je nejvíce modifikovaný, a z velké části eliminuje dopady ekonomického dvojího zdanění pro korporátní příjemce dividend.

Ve Francii je základním právním předpisem v oblasti daní tzv. Obecný daňový zákoník (Code Général des Impôts). Mezi další zákonné předpisy patří Obchodní zákoník (Code de commerce), Občanský zákoník (Code civil), Zákoník o daňovém procesu (Livre des procédures fiscales) a Francouzský obecný účetní plán (Plan comptable Révisé).⁷⁶

S účinností od 1. 1. 2005 byl imputační systém nahrazen klasickým systémem dvojího zdanění. V tomto roce bylo schváleno a přijato nové finanční právo, kterým se zrušilo bývalé propojení firemní a osobní důchodové daně. Daní z příjmů právnických osob je tedy nejprve zdaněna společnost, následně dochází ke zdanění dividend v ruce akcionářů příslušnými sazbami. Nicméně, klasický systém je modifikovaný v tom, že dividendy získané rezidentní společností od jiné rezidentní společnosti mohou mít nárok na osvobození od zdanění. Klasický systém je upraven tak, že pouze 60 % dividend je předmětem daně.⁷⁷

Firemní daňoví poplatníci podléhají korporátní dani, která je ve Francii nazývána jako daň ze společnosti. Na rozdíl od většiny zemí Evropské unie, francouzská daň z příjmů je založena na principu teritoriality, to znamená, že této dani podléhají pouze obchodní příjmy vytvořené ve Francii. Daňová povinnost z celosvětových příjmů se váže pouze na pasivní příjmy z kapitálového majetku. Všechny typy obchodního příjmu spadají pod jednu kategorii. Kromě nároku

⁷⁶ Srov. DAŇAŘI ONLINE. *Zdaňování společností v Evropské unii 6. část Francie*, <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7837v10471-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-6-cast-francie/?search_query=\\$index=88](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7837v10471-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-6-cast-francie/?search_query=$index=88)>.

⁷⁷ Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2009*, s. 257.

osvobození na dividendy a darů pro neziskové organizace neexistují žádné významné odpočty či osvobození od daně.

Mezi nejvýznamnější subjekty podléhající povinné daňové povinnosti patří korporace (SA), zjednodušené akciové společnosti (SAS), společnosti s ručením omezeným (SARL) a sdružení omezená podíly. Veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti (u komplementářů), společnosti s ručením omezeným s jediným zakladatelem, občanské společnosti a nadace si mohou vybrat mezi daní ze společnosti nebo osobní důchodovou daní.⁷⁸

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou zisky, které jsou dosažené danou společností. V úvahu se berou běžné obchodní zisky, ale také tzv. nahodilé příjmy, mezi které patří příjmy z dividend (ty nejsou zahrnuty do daně, pokud společnost, která je získává, má v druhé společnosti minimálně 5% podíl na kapitálu či hlasovacích právech), zisky z účasti ve společnostech, které nejsou poplatníky daně z příjmů, příjmy z nájemného, úroky z půjček, vkladů a běžných účtů a finanční zisky (mezi ty se řadí například výnosy z termínovaných finančních obchodů). Francouzská daň ze zisku korporací je založena na principu teritoriality, tzn., že dani podléhají pouze obchodní příjmy vytvořené ve Francii.⁷⁹

Zisky společností jsou zdaňovány standardní sazbou 33,33 % ve všech sledovaných letech (2008 – 2012). Sazba se nijak neměnila. Navíc velké společnosti, jejichž obrat přesahuje 7 630 000 EUR, jsou předmětem sociální přírážky ve výši 3,3 %. Výsledná sazba potom činí 34,43 %. Srážkové dani nepodléhají platby dividend, úroků a licenčních poplatků nerezidentním společnostem.

Malé a středně velké podniky mají zjednodušená pravidla za předpokladu, že:

- jsou vlastněné alespoň ze 75 % jednotlivci nebo jinými malými a středně velkými podniky,
- jejich roční obrat nepřekročí 7 630 000 EUR,

⁷⁸ Srov. ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 249.

⁷⁹ Srov. DAŇAŘI ONLINE. *Zdaňování společností v Evropské unii 6. část Francie*,

<[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7837v10471-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-6-cast-francie/?search_query=\\$index=88](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7837v10471-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-6-cast-francie/?search_query=$index=88)>.

- základní kapitál je plně splacen.⁸⁰

Pokud malý či střední podnik splní tyto podmínky, je zdaňován sníženou sazbou ve výši 15 % do částky 38 120 EUR zisku. Částka, která převyší 38 120 EUR, podléhá standardní sazbě daně.

Srážkové dani podléhají pouze dividendy, které jsou vypláceny nerezidentům francouzskými společnostmi, a to ve výši 25 %. Výjimky se uplatní na dividendy vyplácené do členských států EU, dále Evropské hospodářského prostoru (EHP) s výjimkou Lichtenštejnska a dále švýcarským mateřským společností. Francie implementovala směrnici č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Dividendy, které jsou vypláceny do členských států EU, jsou osvobozeny od daně v případě, že splní podmínku držby obchodního podílu a podílu na hlasovacích právech mateřskou společností ve výši alespoň 10 % po dobu 2 let. Do 31. 12. 2008 byl tento podíl ve výši 15 %.

Na základě rozsudku Evropského soudního dvora, Francie rozšířila osvobození srážkové daně rovněž na dividendy vyplácené do členských států EHP s výjimkou Lichtenštejnska. Tyto dividendy jsou od daně osvobozeny v případě, že splní podmínku držby obchodního podílu ve výši alespoň 5 %. V případě Švýcarska, musí obchodní podíl švýcarské společnosti ve francouzské společnosti být alespoň 25 %.⁸¹

Ve Francii je povinné platit i tzv. minimální roční paušální daň (IFA), která platí pro korporace, které mají vyšší obrat než 15 000 000 EUR (viz Tab. 6 – pro roky 2008 a 2009, Tab. 7 – pro rok 2010). Zaplacená daň je odečitatelným výdajem pro daň ze zisku korporací. Tato daň byla k 1. 1. 2011 zrušena. Minimální roční paušální daň je vypočítána v závislosti na obratu společnosti. Pro rok 2009 platí skutečnost, kdy společnost, jejíž obrat nepřesáhne 1 500 000 EUR za rok, neplatí

⁸⁰ Srov. DAŇAŘI ONLINE. *Zdaňování společností v Evropské unii 6. část Francie*, [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7837v10471-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-6-cast-francie/?search_query=\\$index=88](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7837v10471-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-6-cast-francie/?search_query=$index=88).

⁸¹ Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 287 – 288.

žádnou minimální roční paušální daň. V roce 2010 jsou od této daně osvobozeny příjmy těch společností, jejichž obrat nepřesáhne 15 000 000 EUR.

Minimální roční daň je odstupňována na základě obratu, který je uveden v následujících tabulkách:

Obrat (EUR)	Minimální daň (EUR)
do 1 500 000	0
1 500 000 – 7 500 000	3 750
7 500 000 – 15 000 000	16 250
15 000 000 – 75 000 000	20 500
75 000 000 – 500 000 000	32 750
nad 500 000 000	110 000

Tab. 6 – Minimální daň odstupňována na základě obratu v letech **2008** a **2009**⁸²

Obrat (EUR)	Minimální daň (EUR)
do 15 000 000	0
15 000 000 – 75 000 000	20 500
75 000 000 – 500 000 000	32 750
nad 500 000 000	110 000

Tab. 7 – Minimální daň odstupňována na základě obratu v roce **2010**⁸³

⁸² Vlastní zpracování dle KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2009*, s. 260.

⁸³ Vlastní zpracování dle KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 282.

V následujícím obrázku je znázorněn výpočet dvojího zdanění dividend v eurech v roce 2011 podle toho, o jaké subjekty se jedná.

Zdanění zisku společností:

Bez splnění podmínek:	
Zisk	1 000 000 EUR
Daň 33,33 %	333 300 EUR
Zisk k výplatě 1	666 700 EUR
<p>Malé a střední podniky (nepřesahující obrát 7 630 000 EUR), u kterých nejméně 75 % akcií musí být drženo jinými malými a středně velkými podniky:</p>	
Zisk	1 000 000 EUR
Daň 15 % z prvních 38 120 EUR	5 718 EUR
Daň 33,33 % ze zbývajících části příjmu (961 880 EUR)	320 595 EUR
Zisk k výplatě 2	673 687 EUR
<p>Velké podniky, s obrátem přesahujícím 7 630 000 EUR:</p>	
Zisk	1 000 000 EUR
Daň 34,43 %	344 300 EUR
Zisk k výplatě 3	655 700 EUR

Zdanění zisku akcionáře



<p>✓ Akcionář – právnická osoba 0% srážková daň</p>	
Zisk k výplatě 1	666 700 EUR
Zisk k výplatě 2	673 687 EUR

Zisk k výplatě 3	655 700 EUR
------------------	-------------

Obr. 4 - Výpočet dvojího zdanění ve Francii v roce 2011⁸⁴

Je stanoven zisk ve výši 1 000 000 EUR. V prvním případě, kdy společnost nesplní podmínku určité výše obratu ročně, ale je velkým podnikem, zisk podléhá standardní sazbě daně ve výši 33,33 %. Zisk k výplatě je tedy 666 700 EUR. V druhém případě platí podmínka, že malé a střední podniky jsou ze 75 % drženy jinými malými nebo středně velkými podniky, jejich základní kapitál je plně splacen a jejich roční obrat nepřekročí 7 630 000 EUR ročně. Daň je uvalena ve výši 15 % z prvních 28 120 EUR a na zbývající část je uvalena standardní sazba daně ve výši 33,33 %. Zisk k výplatě dividend je tedy ve výši 673 687 EUR. V posledním případě platí podmínka, že velký podnik má obrat přesahující 7 630 000 EUR ročně. Je zde další tzv. sociální přírážka ve výši 3,3 %. V důsledku toho je výsledná daň z příjmů 34,43 % a zisk k výplatě dividend činí 655 700 EUR. Jak je již zmíněno výše, platby dividend nepodléhají srážkové dani (viz Obr. 4).

Zdaňovacím obdobím je až na výjimky kalendářní rok. V případě, že účetní období se liší od kalendářního roku, tak se daň vypočítá ze zisků dosažených účetním období. Zjednodušeně říci, pokud v kalendářním roce skončí pouze jedno finanční období, tak zdaňovacím obdobím je právě toto finanční období. Ovšem pokud během kalendářního roku skončí více účetních období nebo žádné, uplatňují se speciální pravidla. Tak jako v České republice se daňové přiznání podává do 3 měsíců po skončení účetního období (finančního roku). Společnosti jsou povinny provádět zálohy na daň, a to čtvrtletně k 20. únoru, 20. květnu, 20. srpnu a 20. listopadu.⁸⁵

⁸⁴ Vlastní zpracování dle KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 287 – 288.

⁸⁵ Srov. ŠIROKÝ, J., *Daně v Evropské unii*, s. 251.

6.4 Kypr

Kypr neboli Kyperská republika má nejnižší sazbu daně z příjmů ze všech států Evropské unie, a proto je často oblíbeným místem pro obchodní aktivity holdingových společností. Kypr se stal členem EU 1. 5. 2004 spolu s dalšími devíti zeměmi včetně České republiky. Od 1. 1. 2008 je jeho měnou euro. Kypr je pluralitní republika s jednokomorovým parlamentem. Území této republiky se dělí na 6 distriktů. V čele Kypru je prezident. Daňové zatížení Kypru patří mezi nejnižší.

Mezi hlavní daňové právní předpisy upravující zdaňování společností patří Zákon o daních z příjmů z roku 2002 a dále Zákon o vyměření a vybírání daní z roku 1978.⁸⁶

Kypr uplatňuje modifikovaný klasický systém zdanění firemních zisků, avšak odstraňuje ekonomické dvojí zdanění pro tuzemské korporátní příjemce dividend prostřednictvím úplného osvobození.⁸⁷ Kyperský daňový systém zahrnuje daně ze zisku korporací, osobní důchodové daně, daně z přidané hodnoty a akcízů. Mezi důležité daňové odvody se řadí také příspěvek na obranu a platby sociálního pojištění.

Předmětem daně ze zisku korporací jsou firemní zisky. Zisky korporací nejprve podléhají korporátní dani na podnikové úrovni a poté jsou zdaňovány srážkovou daní ve výši 15 % na úrovni individuálního akcionáře.

Osobami podléhající dani jsou společnosti, které jsou registrované na území Kypru. Podle zákona o společnostech se jedná o seskupení osob jak s právní subjektivitou, tak i bez právní subjektivity, a podobné společnosti, které jsou založené nebo registrované v cizině. Společnosti mohou být veřejné nebo soukromé akciové společnosti a společnosti s ručením omezeným nebo bez kapitálu.

⁸⁶ Srov. DAŇAŘI ONLINE. *Zdaňování společností v Evropské unii 9. část Kypr*, <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8620v11420-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-9-cast-kypr/>>.

⁸⁷ Srov. VALENTOVÁ, I., Propojení korporátní a osobní důchodové daně v zemích Evropské unie. In *Zborník príspevkov z XI. ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie pod názvom Finance a riziko*. s. 453 – 454.

Rezidenti jsou zdaňováni ze svých celosvětových příjmů, které se rozdělují do těchto kategorií:

- obchodní zisky (včetně příjmů ze zemědělství a živočišného hospodářství),
- úrokový příjem plynoucí z běžných obchodních aktivit a slevy,
- příjem z pronájmů,
- příjem z licenčních poplatků,
- odměny nebo jiné zisky z nemovitostí,
- čisté odměny z goodwillu.⁸⁸

Mezi příjmy, které jsou osvobozeny od daně, patří:

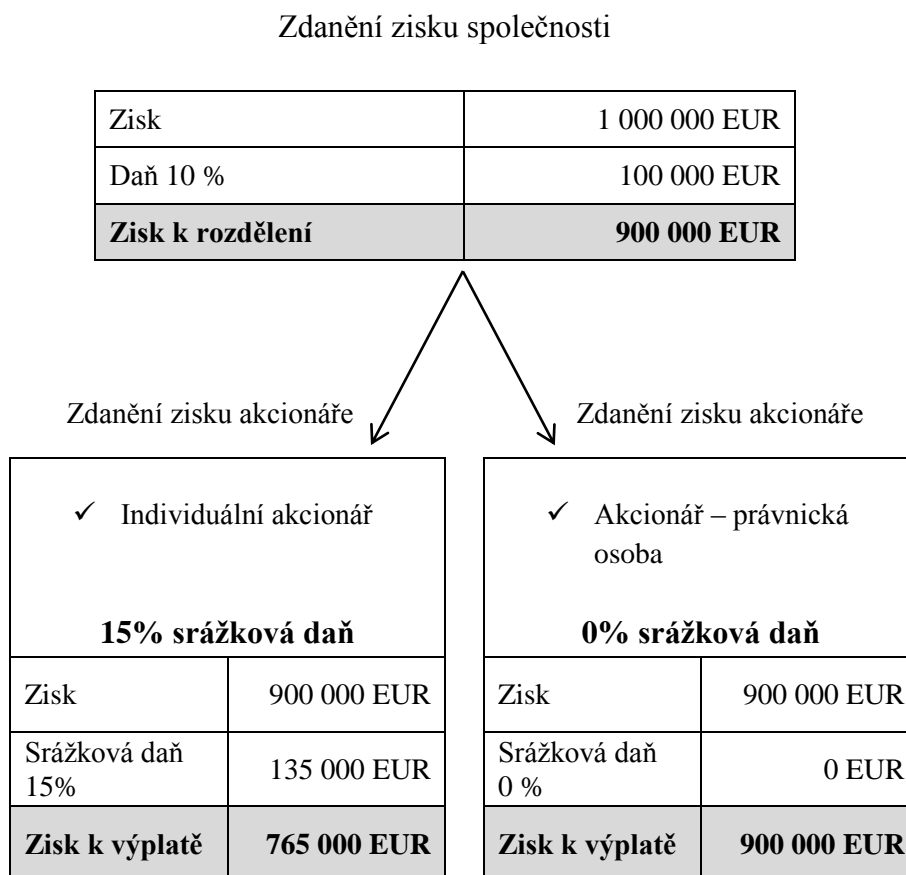
- dividendy,
- úrokový příjem, který neplyne z obchodních aktivit,
- zisky z prodeje cenných papírů včetně podílů v otevřených či uzavřených fondech.⁸⁹

Sazba daně ze zisku korporací činí ve sledovaných letech 10 %. Jak lze vidět z Tab. 1, v průběhu let 2008 – 2012 se nijak neměnila. Sazba daně z kapitálových zisků činila 25 % do konce roku 2008, od roku 2009 je uplatňována sazba ve výši 20 %. Dividendy a licenční poplatky, které jsou vyplácené kyperským rezidentním společnostem, nejsou předmětem srážkové daně.

⁸⁸ Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 179.

⁸⁹ Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2009*, s. 167 – 168.

V následujícím obrázku je znázorněn výpočet dvojího zdanění dividend v eurech v roce 2011 podle toho, o jaké subjekty se jedná.



Obr. 5 – Výpočet dvojího zdanění na Kypru v roce 2011⁹⁰

V modelovém příkladu je stanoven zisk ve výši 1 000 000 EUR, který je zdaněn 10% sazbou za rok 2011. Zisk k rozdělení činí 900 000 EUR. Pokud se zdaňuje zisk individuálního akcionáře, je stanovena srážková daň ve výši 15 %. Zisk k výplatě dividendy tedy činí 765 000 EUR. V druhém případě jde o zdanění zisku korporátního příjemce, na který se srážková daň nevztahuje. Zisk k výplatě tedy v tomto případě činí 900 000 EUR (viz Obr. 5).

Zdaňovacím obdobím je obecně kalendářní rok. Příjem společnosti se zdaňuje vždy podle toho, ke kterému kalendářnímu roku se vztahuje. Toto pravidlo platí, když

⁹⁰ Vlastní zpracování dle KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 184.

dojde k uzavření účetnictví společnosti k 31. prosinci. Účetnictví společnosti může být ale také uzavřeno k jinému datu než je 31. prosince. V takovém případě, s povolením berního komisaře (správce daně), mohou být zdanitelné zisky rozděleny poměrně podle časového období jejich vzniku k příslušným zdaňovacím obdobím, v nichž budou zdaněny. Daňové přiznání musí být podáno do 31. prosince následujícího roku.⁹¹

Od 1. července 2012 jsou povinni daňoví poplatníci podat daňové přiznání elektronicky.⁹²

6.5 Malta

Malta je pluralitní republikou s jednokomorovým parlamentem a správním členěním do šesti oblastí. V čele státu stojí prezident, který je volený parlamentem na volební období 5 let. Výkonnou moc má vláda, v čele s premiérem, který je jmenován prezidentem. Maltský parlament je jednokomorový.

Malta se stala členem EU dne 1. května 2004. V tento den vstoupila do EU také Česká republika. Malta se stala namísto Lucemburska nejmenším státem EU. Také byla jedna z prvních členských zemí EU, která zavedla euro, a to dne 1. ledna 2008.⁹³

Malta uplatňuje plný imputační systém. Maltský daňový systém nerozlišuje zdanění mezi právnickými a fyzickými osobami. Všechny osoby jsou poplatníky jedné daně z příjmů. To znamená, že zisk společnosti sice podléhá důchodové dani, ale neexistuje samostatná či oddělená korporátní daň. Společnost podléhá dani z příjmů v podstatě stejným způsobem jako jednotlivci. Na Maltě tedy nedochází k dvojímu zdanění rozděleného zisku, protože příjemce dividend si výši zaplacené daně plně započte oproti své daňové povinnosti. Akcionáři jsou zdaňováni z částky navýšených

⁹¹ Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2009*, s. 169.

⁹² Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2013*, s. 179.

⁹³ Srov. DAŇAŘI ONLINE. *Zdaňování společností v Evropské unii 14. část Malta*, <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d16848v19762-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-14-cast-malta/?search_query=zda%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD%20spole%C4%8Dnost%C3%AD%20v%20Evropsk%C3%A9%20unii%20Malta&search_results_page=>>.

dividend a použité daňové sazby, ale jsou oprávněni odečíst slevu na dani v souvislosti s dividendy oproti jejich celkové daňové povinnosti. Dividendy, které jsou vyplácené domácími korporacemi, jsou spojeny s daňovým dobropisem úměrným k dani placené korporacemi ze zisků, z nichž jsou dividendy vypláceny.⁹⁴

Dani z příjmů podléhají všechny osoby. Existují však uskupení, která nejsou daňovými subjekty a jsou považovány za transparentní entity. U takových uskupení je zisk zdaněn na úrovni společníků.

Za poplatníky daně z příjmů jsou považovány tyto typy společností:

- partnership *en commandite*, jehož kapitál je rozdělen na akcie,
- společnost s ručením omezeným,
- uskupení fyzických osob, která byla ustanovena, založena nebo registrována mimo území Malty, a které mají podobnou právní formu jako společnosti s ručením omezeným či partnership, jehož kapitál je rozdělen na akcie,
- družstevní společnost, která je náležitě registrovaná na území Malty,
- trusty, v nichž je nejméně jeden člen maltským rezidentem, a to ohledně příjmu, který je přiřaditelný trustu a který nebyl alokován na členy trustu.⁹⁵

Společnosti, které jsou rezidenty na Maltě, jsou povinny pro daňové účely vést tzv. 5 daňových účtů, na které je alokován zisk k rozdělení.

Jedná se o účty:

1. konečný daňový účet („Final Tax Account“),
2. účet nehmotného majetku („Immovable Property Account“),
3. účet zahraničních příjmů („Foreign Income Account“),
4. maltský daňový účet („Maltese Taxed Account“),
5. účet nepodléhající dani („Untaxed Account“).⁹⁶

⁹⁴ Srov. KOLÁŘ, P. aj.. *Zdanění a neutralita*. s. 152 – 153.

⁹⁵ Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 563.

⁹⁶ Srov. DAŇAŘI ONLINE. *Zdaňování společností v Evropské unii 14. část Malta*,

Obvykle na výplatu dividend, které jsou vyplácené z Maltského daňového účtu a Účtu zahraničního příjmu, není uvalována žádná další daň (pokud se jedná o výplatu rezidentům). Pokud jde o rozdělování zisku z Účtu nepodléhajícího dani pro rezidenty – ovšem pouze fyzické osoby – podléhá srážkové dani ve výši 15 %.⁹⁷

Mezi příjmy, které jsou na Maltě osvobozené, patří například úroky a licenční poplatky od nerezidentů (za podmínky, že příjem není spojený se stálou provozovnou, která je umístěná na území Malty) a kapitálové zisky od nerezidenta (za podmínky, že neplyne z převodu nehmotného majetku, který je umístěný na území Malty, nebo z akcií společnosti, jejíž majetek je tvořen převážně nehmotným majetkem na území Malty).

Sazba daně ze zisku korporací činí ve sledovaných letech 35 %, ať již na rozdělený nebo nerozdělený zisk. Sazba se během let 2008 – 2012 nijak nezměnila. Malta má nejvyšší sazbu daně v rámci Evropské Unie, jak lze vidět v Tab. 1. Dividendy, úroky a licenční poplatky vyplácené maltským rezidentním společností, nejsou předmětem srážkové daně.

V následujícím obrázku je znázorněn výpočet dvojího zdanění dividend v eurech v roce 2011 podle toho, o jaké subjekty se jedná.

Rozdělení zisku společnosti

Zisk	1 000 000 EUR
Daň 35 %	350 000 EUR
Vyplacená dividenda	650 000 EUR

Firemní příjemce dividend



< http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d16848v19762-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-14-cast-malta/?search_query=zda%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD+spole%C4%8Dnost%C3%AD+v+Evropsk%C3%A9+unii+Malta&search_results_page=>.

⁹⁷ Srov. KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 563.

Obdržená dividenda	650 000 EUR
Navýšení dividend (650 000 + 350 000)	1 000 000 EUR
Daňová sazba 35 %	350 000 EUR
Daňová sleva (zápočet)	350 000 EUR
Splatná daň z příjmu	0 EUR
Zisk k výplatě	650 000 EUR

Obr. 6 – Výpočet dvojího zdanění na Maltě v roce 2011⁹⁸

Je stanoven zisk ve výši 1 000 000 EUR, který je zdaněn 35% sazbou za rok 2011. Zisk k rozdělení činí 650 000 EUR. Firemním příjemcům dividend je umožněno využívat výhod z úplného zamezení vnitřnímu dvojímu zdanění. Nejvyšší sazba daně z příjmů pro fyzické osoby se totiž rovná paušální sazbě daně, kterou platí společnost při výplatě dividendy. Poplatník jakožto příjemce dividendy své dividendové příjmy nemusí uvést do daňového přiznání k dani z příjmů. Pokud tyto příjmy poplatník uvede, potom se uplatní daň z příjmů s progresivní sazbou 35 %, avšak za těchto podmínek je příjemce dividendy oprávněn si započíst daň z dividendy vůči své celkové daňové povinnosti k dani z příjmů. Pokud by poplatník tyto příjmy do daňového přiznání k dani z příjmů neuvedl, je srážková daň, kterou odvedla společnost, konečná (viz. Obr. 6).

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání spolu s finančními výkazy musí firmy podat do 9 měsíců od konce účetního roku nebo do 31. března následujícího roku po skončení zdaňovacího období.

⁹⁸ Vlastní zpracování dle KESTI, J. (ed.), *European Tax Handbook 2012*, s. 563.

7 Komparace vnitřního dvojího zdanění ve vybraných státech

Následující kapitola se věnuje komparaci vnitřního dvojího zdanění v Bulharsku, České republice, Francii, na Kypru a Maltě. Pro komparaci dvojího zdanění a výpočtů zisku k výplatě dividend se vychází z modelových příkladů za rok 2011.

Z hlediska zdanění na úrovni společnosti lze porovnat výši jednotlivých sazeb daně z příjmů a z toho vypočtený zisk k rozdělení.

	Zisk	Daň	Zisk k rozdělení
Bulharsko	1 000 000 EUR	10 %	900 000 EUR
Česká republika	1 000 000 EUR	19 %	810 000 EUR
Francie	1 000 000 EUR	33,33 %	666 700 EUR
		15 %, poté 33,33 %	673 687 EUR
		34,43 %	655 700 EUR
Kypr	1 000 000 EUR	10 %	900 000 EUR
Malta	1 000 000 EUR	35 %	650 000 EUR

Tab. 8 – Komparace zdanění na úrovni společnosti⁹⁹

Vychází se ze stejného zisku 1 000 000 EUR, který je zdaněn příslušnou sazbou daně z příjmů daného státu. Bulharsko a Kypr mají nejnižší sazbu daně z příjmů (ve výši 10 %) v rámci EU. Zisk k rozdělení tedy nabývá stejnou hodnotu ve výši 900 000 EUR. Malta je naopak státem s nejvyšší sazbou daně z příjmů. Její výše dosahuje 35 %. Z tohoto důvodu zisk k rozdělení nabývá ze všech států nejmenší hodnoty. Ve Francii je možné zisk zdanit třemi sazbami daně, a to v závislosti na daných podmínkách (velikosti podniku, držbě akcií, velikosti obratu). Česká republika zaujímá střed mezi nejvyšší a nejnižší sazbou daně z příjmů. Rozdíl mezi ziskem k rozdělení v Bulharsku a ziskem k rozdělení na Maltě dosahuje výše 250 000 EUR.

⁹⁹ Vlastní zpracování.

Z hlediska zdanění na úrovni akcionáře dochází ke dvojímu zdanění srážkovou daní, která je odlišná pro každý stát, neboť v rámci vnitřního dvojí zdanění existují různá osvobození.

	Srážková daň	Osvobození
Bulharsko	5 %	Rezidentní neziskové organizace
	0 %	Subjekty EU/EHS, PO – akcionář
Česká republika	15 %	Neplní podmínku držby 10 % kapitálu nepřetržitě po dobu 1 roku
	0 %	Plní podmínku držby 10 % kapitálu nepřetržitě po dobu 1 roku
Francie	0 %	osvobozeno
Kypr	15 %	Individuální akcionář
	0 %	PO – akcionář
Malta	Daňový dobropis	Dividenda nese daňový dobropis úměrný k dani ze zisků placené společnostmi, kterými jsou dividenda vyplácené. Akcionáři jsou zdaňováni z částky navýšených dividend a použité daňové sazby, ale jsou oprávněni odečíst slevu na dani v souvislosti s dividendy oproti jejich celkové povinnosti k dani z příjmů.

Tab. 9 – Komparace zdanění na úrovni akcionáře - osvobození¹⁰⁰

Bulharsko uplatňuje srážkovou daň pouze pro rezidentní neziskové organizace ve výši 5 %, pro subjekty EU/EHS a akcionáře (právnícké osoby) je zisk k výplatě dividend od srážkové daně osvobozen. Česká republika uplatňuje 15% srážkovou daň pouze v případě, zdali akcionář neplní podmínku držby kapitálu nejméně ve výši 10 % po dobu nepřetržitě alespoň 12 měsíců. Francie je od srážkové daně osvobozena. Podmínka držby obchodního podílu a podílu na hlasovacích právech mateřskou společností ve výši alespoň 10 % po dobu nejméně 2 let platí pouze na dividendy

¹⁰⁰ Vlastní zpracování.

vyplácené do EU. Kypr uplatňuje 15% srážkovou daň, pokud se jedná o výplatu dividend individuálnímu akcionáři. Na akcionáře – právnickou osobu není srážková daň uvalena. Na Maltě existuje tzv. daňový dobropis, v rámci kterého jsou akcionáři zdaňováni z částky navýšených dividend a použité daňové sazby. Akcionáři si však v souvislosti s dividendy mohou odečíst slevu na dani.

Z hlediska zdanění na úrovni akcionáře lze také porovnat výši příjmu, který akcionář obdrží.

	Zisk k rozdělení	Srážková daň	Zisk k výplatě
Bulharsko	900 000 EUR	5 %	855 000 EUR
		0 %	900 000 EUR
Česká republika	810 000 EUR	15 %	688 500 EUR
		0 %	810 000 EUR
Francie	666 700 EUR	0 %	666 700 EUR
	673 687 EUR		673 687 EUR
	655 700 EUR		655 700 EUR
Kypr	900 000 EUR	15 %	765 000 EUR
		0 %	900 000 EUR
Malta	650 000 EUR	Daňový dobropis	650 000 EUR

Tab. 10 – Komparace zdanění na úrovni akcionáře¹⁰¹

Z Tab. 10 je zřejmé, jak velký zisk je ve vybraných státech určen k výplatě dividend. Nejvyšší zisk k výplatě dividend je v Bulharsku a na Kypru pro akcionáře – právnické osoby. Naopak nejnižší zisk k výplatě je na Maltě, díky vysoké sazbě daně z příjmů, která je nejvyšší v EU. I přesto, že Francie se nepatrně liší v sazbě daně z příjmů, má Malta nejvyšší daňovou povinnost.

¹⁰¹ Vlastní zpracování.

ZÁVĚR

Cílem bakalářské práce bylo analyzovat a komparovat vývoj daňových systémů vybraných členských zemí Evropské unie, kterými jsou Bulharsko, Česká republika, Francie, Kypr a Malta v oblasti přímých daní, konkrétně dvojího zdanění se zaměřením na zdanění dividend korporátních investorů v letech 2008 – 2012. Dílčím cílem bylo v jednom roce demonstrovat rozdílnost vnitřního dvojího zdanění v Bulharsku, České republice, Francii, na Kypru a Maltě.

Teoretická část této práce se věnovala zejména vyjasnění pojmů, které souvisí s daňovou problematikou a problematikou vnitřního dvojího zdanění. V praktické části je popsán daňový systém Bulharska, České republiky, Francie, Kypru a Malty, a uveden ke každému státu praktický příklad rozdílné konstrukce základu daně na úrovni rozdělovací korporace a následně výpočet daně z příjmů na úrovni akcionáře.

V Evropské unii není zaveden jednotný přístup stanovení základu daně, ani neexistuje žádná směrnice, která by upravovala problematiku korporátních daní. Dílčí úpravy je možné najít pouze ve vybraných mezistátních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které však upravují spíše mezinárodní dvojí zdanění. Jednotný postup je zaveden v oblasti zdanění dividend mateřských a dceřiných společností, kdy jsou státy povinny dodržovat směrnici vydanou Evropskou unií.

Daňové systémy jsou rozděleny do tří typů podle míry zamezení dvojímu zdanění. Jedná se o klasický systém, konduktivní systém nebo systém zamezující dvojímu zdanění. Klasický systém zdanění není již uplatňován v žádném z členských států Evropské unie, avšak uvnitř daňových systémů jsou zabudována různá daňová zvýhodnění, jež zamezují dvojímu zdanění. Bulharsko, Česká republika, Francie i Kypr uplatňují modifikovaný klasický systém, avšak s různou mírou osvobození korporátních příjemců. Malta je jediný z vybraných členských států, který uplatňuje imputační systém.

V problematice přímých daní nebylo dosud dosaženo harmonizace. Důvodem jsou politické zájmy jednotlivých členských států, a také legislativa. Proces harmonizace je složitý, neboť je zapotřebí souhlas všech 28 členských států.

Pro komparaci dopadu vnitřního dvojího zdanění na korporátního podílníka jsou uvedeny jednotlivé příklad zdanění zisku společností a následné zdanění zisků na úrovni akcionáře – právnické osoby.

Daňový systém Francie je poměrně komplikovaný, a obsahuje i daně, které v ostatních vybraných státech nejsou placeny. Srovnání daňových sazeb pak ukazuje, že francouzská sazba daně (33,33 %) spolu s maltskou sazbou daně (35 %) jsou téměř dvakrát vyšší než 19% sazba, která se uplatňuje v České republice. Ve srovnání s Kypr a Bulharskem, kteří mají daňovou sazbu na úrovni 10 %, je francouzská a maltská sazba dokonce trojnásobná.

Kypr a Bulharsko jsou osvobozeni od daně z příjmu korporátního příjemce, a uplatňují nejnižší sazbu daně ve výši 10 % pouze na zdanění firemních zisků. Proto výše daně, kterou musejí odvést státu, je v porovnání s Českou republikou, Francií a Maltou nejmenší. Francie musí platit i tzv. minimální roční paušální daň, která je ovšem od 1. 1. 2011 zrušena. Modelový příklad zdanění zisku společností a výpočet zisku na výplatu dividend je za období roku 2011, takže Francie již nemusí platit tuto paušální daň. Malta má v rámci Evropské unie nejvyšší sazbu korporátní daně, a to ve výši 35 %. V porovnání s vybranými státy má Malta nejnižší zisk k výplatě dividend. Naopak Bulharsko a Kypr mají největší zisk k výplatě dividend. V České republice záleží na podmínce držby kapitálu, přičemž akcionář, který tuto podmínku plní, je osvobozen od 15% srážkové daně.

Ve vybraných státech jsou také ve sledovaném období zachyceny určité změny. V Bulharsku jsou od 1. 1. 2009 osvobozeny dividendy od srážkové daně, které jsou vyplácené společností a dalším subjektům v EU a EHP. V České republice je zachycen vývoj daňové sazby, kdy v letech 2008 – 2012 klesla o celá 2 %. Francie má ve vývoji zaznamenáno více změn. První změnou je podmínka držby obchodního podílu a podílu na hlasovacích právech mateřskou společností. Do 31. 12. 2008 byl tento podíl ve výši 15 %, od roku 2009 je ve výši 10 %. Druhou změnou ve Francii je v platbě minimální roční paušální daně. Pro roky 2008 a 2009 neplatí společnost tuto daň, pokud její obrat nepřesáhne 1 500 000 EUR. Pro rok 2010 tuto daň společnost neplatí, pokud její obrat nepřesáhne 15 000 000 EUR. Od 1. 1. 2011 je tato daň zrušena. Na Kypru a Maltě během sledovaného období neproběhla žádná změna.

ANOTACE

Příjmení a jméno autora: Petra Štefanová

Instituce: Moravská vysoká škola Olomouc

Název práce v českém jazyce: Vývoj vnitřního dvojího zdanění ve vybraných členských státech EU v letech 2008 – 2012

Název práce v anglickém jazyce: Development of the Internal Double Taxation in the Selected EU Member States in 2008-2012

Vedoucí práce: Ing. Ivana Valentová

Počet stran: 73

Počet příloh: 0

Rok obhajoby: 2014

Klíčová slova v českém jazyce: Daň, daňový systém, Evropská unie, daňová povinnost, daň z příjmů právnických osob, daňová harmonizace, vnitřní dvojí zdanění, dividendy, daňová úleva, metody zamezení dvojího zdanění, členské státy EU.

Klíčová slova v anglickém jazyce: Tax, system of taxation, The European Union, tax liability, legal entity income tax, tax harmonization, internal double taxation, dividends, tax relief, methods of preventing internal double taxation, member states of the EU.

Abstrakt

Bakalářská práce „Vývoj vnitřního dvojího zdanění ve vybraných členských státech EU v letech 2008 – 2012“ se zabývá dvojitým zdaněním dividend. Dvojitým zdaněním se rozumí daňové zatížení zisku firem a následně daňové zatížení příjmů jednotlivců. Problematiku řeší z pohledu firemního investora, který je daňový rezident daného státu.

Na základě popisu, analýzy a komparace je podán stručný přehled o přístupu vybraných států EU k oblasti vnitřního dvojího zdanění.

Praktická část se zabývá analýzou pěti vybraných členských států, a to z hlediska rozdílných daňových systémů a výše sazby korporátní daně. Výstupem bakalářské práce je výpočet daňové povinnosti vybraných členských států.

Abstract

This thesis „Development of the Internal Double Taxation in the Selected EU Member States in 2008-2012” focuses on the double taxation of dividends. Double taxation is the tax burden on corporate profits and consequently the tax burden on the income of individuals. The issue deals with the perspective of a corporate investor, who is a tax resident of the specific state. Based on description, analysis and comparison, the thesis is to give a brief overview of the approach to the internal double taxation of the selected EU states.

The practical part of the thesis deals with analysis of five selected member states, in terms of different tax systems and the amount of corporate tax rates. The outcome of this thesis is the calculation of tax liability of these selected member states.

BIBLIOGRAFICKÉ ZDROJE

KESTI, J. (ed.). *European Tax Handbook 2009*. Amsterdam: IBFD, 2009. 1056 s. ISBN 978-90-8722-052-5.

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

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. aktualizované vyd. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-7357-205-2.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vyd. Praha: ASPI, 2008, 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. 3. aktualizované a rozšířené vyd. Olomouc: ANAG, 2009, 423 s. ISBN 978-80-7263-511-5.

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. aktualizované a doplněné vyd. Praha: ASPI, 2008, 328 s. ISBN 978-80-7357-354-6.

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

ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 5. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

VALENTOVÁ, I., ŠIROKÝ, J.: Způsoby zdaňování dividend jako důležitá informace pro rozhodování investorů. In: *Acta academica karviniensia*. Karviná: Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2012, č. 4/2012, s. 151 – 162. ISSN 1212-415X.

VALENTOVÁ, I. Propojení korporátní a osobní důchodové daně v zemích EU. *In Zborník príspevkov z XI. Ročníka medzinárodnej vedeckej konferencie pod názvom Finance a riziko*. Bratislava: Vydavateľstvo Ekonóm, 2009, s. 450-458. ISBN 978-80-225-2867-2.

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., *Daňový systém ČR 2010*. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a. s., 2010, 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

VYŠKOVSKÁ, M. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-80-7357-550-2.

ELEKTRONICKÉ ZDROJE

ABSOLUTIN. *Pojem „daňové úlevy“* [online]. 2014 [cit. 2014-01-25]. Dostupné na WWW: <<http://absolutin.cz/slovník-pojmu/17-danove-ulevy/>>.

DRÁB, O., *Daňový režim podílů na zisku po vstupu do Evropské unie* [online]. 2014 [cit. 2014-01-10]. Dostupné na WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2514v3280-danovy-rezim-podilu-na-zisku-po-vstupu-do-evropske-unie/>>.

EVROPSKÁ UNIE. *Chorvatsko*. In: Europa.eu [online]. 2014 [cit. 2014-02-15]. Dostupné na WWW: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/croatia/index_cs.htm>.

EVROPSKÁ UNIE. *Základní informace o Evropské unii*. In: Europa.eu [online]. 2014 [cit. 2014-01-15]. Dostupné na WWW: <http://europa.eu/about-eu/index_cs.htm>.

EVROPSKÁ UNIE. *Schumanova deklarace z 9. května 1950*. In: Europa.eu [online]. 2014 [cit. 2014-02-23]. Dostupné na WWW: <http://europa.eu/about-eu/basic-information/symbols/europe-day/schuman-declaration/index_cs.htm>.

KPMG. *Corporate tax rates table*. [online] 2014 [cit. 2014-3-10]. Dostupné na WWW: <<http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>>.

Odpočet daně [online]. 2011 [cit. 2011-06-24]. Dostupné na WWW: <<http://translate.google.cz/translate?hl=cs&langpair=en|cs&u=http://www.businessdictionary.com/definition/tax-deduction.html>>.

SAGIT. *Daňová kvóta* [online]. 2014 [cit. 2014-01-07]. Dostupné na WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=157&typ=r&levelid=da_062.htm>.

SAGIT, *Dceřiná společnost* [online]. 2014 [cit. 2014-01-08]. Dostupné na WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=152&typ=r&levelid=ob_095a.htm>

.

SAGIT, *Mateřská společnost* [online]. 2014 [cit. 2014-01-08]. Dostupné na WWW: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=152&typ=r&levelid=ob_095a.htm>

SKALICKÁ, H. *Zdaňování společností v Evropské unii 6 část Francie* [online]. 2014 [cit. 2014-3-10]. Dostupné na WWW: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7837v10471-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-6-cast-francie/?search_query=\\$index=88](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d7837v10471-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-6-cast-francie/?search_query=$index=88)>.

SKALICKÁ, H. *Zdaňování společností v Evropské unii 9. část Kypr* [online]. 2014 [cit. 2014-03-13]. Dostupné na WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d8620v11420-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-9-cast-kypr/>>.

EUROPA.EU. *Taxation Trends in the European Union* [online]. 2014 [cit. 2014-03-23]. Dostupné na WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm>.

EUROPA.EU. *Taxation Trends in the European Union* [online]. Luxemburg: Publications Office of the European Union, 2013 [cit. 2014-03-20]. Dostupné na WWW: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-13-001/EN/KS-DU-13-001-EN.PDF>. ISBN 978-92-79-28852-4.

EUROPA.EU. *Směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností* [online]. 2007 [cit. 2011-06-25]. Dostupné na WWW: <http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_capital/126037_cs.htm>.

VALENTOVÁ, I. Vnitřní dvojí zdanění v zemích Evropské unie, In. *recenzovaná monografie Ekonomické znalosti pro tržní praxi 2009*, Olomouc: KAE FF UP, 2009, s. 410 - 413, ISBN 978-80-87273-02-9.

SEZNAM ZKRATEK

ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EHS, ES	Evropské hospodářské společenství
EU	Evropská unie
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
MMF	Mezinárodní měnový fond
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
SZDZ	Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění
CZK	česká koruna
DPH	daň z přidané hodnoty
SA	Société anonyme
SAS	Société par actions simplifiée
SARL	Société a responsabilité limitée
EUR	euro
IFA	Impot sur la fortune
PO	právnícká osoba
tzv.	takzvaně
tzn.	to znamená
resp.	respektive
např.	například
viz	jmenovitě
AJ	anglický jazyk
ČJ	český jazyk
MVŠO	Moravská vysoká škola Olomouc

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 – Metody zamezení dvojímu vnitřnímu zdanění	22
Obr. 2 – Výpočet dvojího zdanění v Bulharsku v roce 2011	40
Obr. 3 – Výpočet dvojího zdanění v České republice v roce 2011	44
Obr. 4 – Výpočet dvojího zdanění ve Francii v roce 2011	50 – 51
Obr. 5 – Výpočet dvojího zdanění na Kypru v roce 2011	54
Obr. 6 – Výpočet dvojího zdanění na Maltě v roce 2011	57 – 58

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 – Hlavní nominální sazby korporátní daně v členských zemích Unie k datu 1. 1. 2009	33 – 34
Tab. 2 – Rozdělení systémů států EU dle míry zamezení vnitřního dvojího zdanění	36
Tab. 3 – Rozdělení systémů států EU dle míry zamezení vnitřního dvojího zdanění	37
Tab. 4 – Vývoj daňové kvóty v České republice, Francii a Kypru v letech 2008 – 2011	37
Tab. 5 – Sazby daně z příjmu právnických osob v letech 2008 – 2012 v České republice	42
Tab. 6 – Minimální daň odstupňována na základě obratu v letech 2008 a 2009	48
Tab. 7 – Minimální daň odstupňována na základě obratu v roce 2010	48
Tab. 8 – Komparace zdanění na úrovni společnosti	59
Tab. 9 – Komparace zdanění na úrovni akcionáře – osvobození	60
Tab. 10 – Komparace zdanění na úrovni akcionáře.....	61

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1 – Korporátní daňové sazby v Bulharsku, České republice, Francii, na Maltě a na Kypru v letech 2008 – 2012.....	35
---	----