

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

PROVOZNĚ EKONOMICKÁ FAKULTA



**Návrh postupů pro transformaci účetních dat
na základ daně v systému CCCTB**

disertační práce

Autor: Ing. Ivana Kuchařová

Školitel: doc. Ing. Antonín Valder, CSc.,
Katedra obchodu a financí

Praha 2015

TÉMA

**Návrh postupů pro transformaci účetních dat
na základ daně v systému CCCTB**

THEME

**Proposal of Procedures for the Transformation
of Accounting Data to the Tax Base
in Accordance with the CCCTB**

Poděkování

Děkuji školiteli doc. Ing. Antonínu Valderovi, CSc. za cenné připomínky, odborné vedení a podporu při zpracování disertační práce.

SOUHRN

V důsledku světové globalizace a integrace je zapotřebí vyvíjet harmonizační úsilí nejen v oblasti účetnictví a výkaznictví tak, aby účetní výkazy předkládané uživatelům měly stejnou vypovídací hodnotu, ale ukazuje se, že neméně významnou je i daňová otázka u nadnárodních společností.

Práce popisuje vývoj snah Evropské komise v rámci Evropské unie, které by měly vyústit ve sjednocení postupů při stanovení základu daně z příjmů právnických osob u společností, jež tvoří skupinu v rámci členských států EU popřípadě i v kombinaci se společnostmi z třetích zemí. Toto sjednocení by mělo zamezit rozvíjejícímu se agresivnímu daňovému plánování užívané společnostmi s cílem přesouvání daňových základů jednak do zemí s nejnižšími sazbami daně z příjmů, ale i využívání mezer a neprovázanosti daňových zákonů jednotlivých členských států EU, kdy může docházet dokonce i k dvojímu nezdanění, což v současné době zadluženosti států způsobuje snížení příjmů do státních rozpočtů a vyvolává tak potřebu států Evropské unie zavést příslušná opatření.

Jedním z opatření, které by mělo vést ke zlepšení výběru daní, je co nejrychlejší zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů korporací (Common Consolidated Corporate Tax Base), jehož geneze, struktura a charakteristika se stala stěžejní částí teoretických východisek. Další otázky, jež vyvstávají v souvislosti se zavedením společného konsolidovaného základu daně a které se řeší v této práci, jsou tyto - k jakým shodám a odlišnostem dochází mezi evropskými a vnitrostátními předpisy v oblasti účetnictví a daní, jakými postupy bude prováděna transformace výchozích účetních dat zachycených podle vnitrostátní právní úpravy na evropský základ daně a jaký vliv budou mít tyto transformační postupy na konečnou výši základu daně.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň, harmonizace, mezinárodní účetní standardy finančního výkaznictví, náklady, příjmy, společný konsolidovaný základ daně z příjmů korporací, účetnictví, výdaje výnosy.

SUMMARY

Globalisation as well as on-going integration make the authorities accelerate their harmonisation and approximation efforts not only in the field of accounting and book-keeping – to secure harmonised interpreting of books – but also in respect of international business entities' corporate tax.

My dissertation describes the efforts of the European Commission towards full harmonisation of the process of determining the corporate tax base in respect of business entities formed as supranational groups of businesses registered in various EU member states or in combination of members from the EU and the third countries. The pending harmonisation should prevent the said entities from aggressive tax „optimisation“ in the course of which they transfer their tax base to countries with the lowest income tax and abuse gaps and incomprehensiveness of tax regulation in individual EU member states. Such practice may, in some cases, result in double non-taxation thus further reducing the income of EU member states' already suffering public budgets. The EU has recognized the need to implement measures to stop this practice and will take action.

One of the measures that should lead to an improvement in tax collection is the fastest introduction of a common consolidated tax base for corporate income (Common Consolidated Corporate Tax Base). The genesis, structure and characterization of CCCTB has become a crucial part of the theoretical background research. Other issues that arise in connection with the introduction of the common consolidated tax base and which are addressed in this work are as follows - what similarities and differences are there between the European and national rules on accounting and taxes, which procedures will be used for a transformation of the initial accounting data presented in accordance with the national legislation to the European tax base and what impact will have these transformation processes on the final amount of the tax base.

KEY WORDS

Tax, Harmonisation, International Financial Reporting Standards, Costs, Incomes, Common Consolidated Corporate Tax Base, Accounting, Revenues.

Obsah

1 ÚVOD.....	5
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	10
2. 1 Opatření proti daňovým podvodům a únikům.....	10
2. 2 Nutnost harmonizace a koordinace v oblasti daní	13
2. 2. 1 Pojem daň	14
2. 2. 2 Daňová koordinace a harmonizace	17
2. 2. 3 Daňová konkurence	20
2. 3 Přímé daně v procesu harmonizace	28
2. 3. 1 Současná výchozí situace.....	28
2. 3. 2 Harmonizace korporátních daní - vývoj v čase	30
2. 3. 3 Modely korporativního zdanění.....	34
2. 4 Vývoj myšlenky CCCTB - geneze návrhu	38
2. 5 Stanovisko vlády ČR k CCCTB	43
2. 6 Charakteristika systému CCCTB.....	44
2. 6. 1 Definice společného konsolidovaného základu daně z příjmů	46
2. 6. 2 Vymezení příjmů a výdajů pro účely zjištění základu daně	48
2. 6. 3 Definice dlouhodobých aktiv pro účely zjištění základu daně	50
2. 6. 4 Odpisování dlouhodobých aktiv pro účely zjištění základu daně.....	51
2. 6. 5 Zásoby a nedokončená výroba pro účely zjištění základu daně	53
2. 6. 6 Rezervy, nedobytné pohledávky pro účely zjištění základu daně	53
2. 6. 7 Uplatnění ztráty pro účely zjištění základu daně	54
2. 6. 8 Úroky pro účely zjištění základu daně.....	55
2. 6. 9 Oceňování pro účely zjištění základu daně.....	56

2. 6. 10 Rozdělování základu daně v systému CCCTB	57
2. 6. 11 Konstrukce alokačního vzorce	58
2. 6. 12 Názory odborníků na návrh a dopady alokačního vzorce.....	60
2. 7 Daňově účetní otázky v systému CCCTB	64
2. 7. 1 Vazba daňového a účetního systému	65
2. 7. 2 Harmonizace účetnictví v Evropě.....	67
2. 7. 3 Názory odborníků na užití IFRS jako výchozího bodu pro stanovení CCCTB.	70
3 CÍL A METODIKA.....	73
3. 1 Cíl disertační práce	73
3. 2 Metodika disertační práce	75
4 VÝSLEDKY A DISKUSE.....	79
4. 1 Vymezení základu daně	80
4. 1. 1 Základ daně z příjmů korporací dle zákona o daních z příjmů.....	80
4. 1. 2 Základ daně z příjmů korporací dle Směrnice CCCTB	81
4. 1. 3 Diskuse.....	82
4. 2 Definování a oceňování dlouhodobých aktiv	86
4. 2. 1 Česká právní úprava.....	86
4. 2. 2 Definování a oceňování dlouhodobých aktiv dle Směrnice CCCTB	87
4. 2. 3 Diskuse.....	88
4. 3 Odpisy dlouhodobých aktiv a jejich vliv na základ daně.....	94
4. 3. 1 Česká právní úprava odpisování dlouhodobých aktiv	94
4. 3. 2 Odpisování dlouhodobých aktiv dle Směrnice CCCTB	97
4. 3. 3 Diskuse.....	100
4. 4 Technické zhodnocení a opravné položky u dlouhodobého majetku	119
4. 4. 1 Česká právní úprava.....	119
4. 4. 2 Technické zhodnocení dle Směrnice CCCTB	121

4. 4. 3 Opravné položky k dlouhodobým aktivům	122
4. 4. 4 Diskuse.....	122
4. 5 Zásoby a jejich vliv na základ daně	127
4. 5. 1 Česká právní úprava.....	127
4. 5. 2 Zásoby dle Směrnice CCCTB.....	128
4. 5. 3 Diskuse.....	129
4. 6 Rezervy a jejich vliv na základ daně	133
4. 6. 1 Česká právní úprava.....	133
4. 6. 2 Rezervy dle Směrnice CCCTB	134
4. 6. 3 Diskuse.....	136
4. 7. Nedobytné pohledávky a jejich vliv na základ daně.....	140
4. 7. 1 Česká právní úprava.....	140
4. 7. 2 Nedobytné pohledávky dle Směrnice CCCTB	143
4. 7. 3 Diskuse.....	144
4. 8 Nedaňové náklady a jejich vliv na základ daně	148
4. 8. 1 Česká právní úprava.....	148
4. 8. 2 Nedaňové náklady dle Směrnice CCCTB	149
4. 8. 3 Diskuse.....	152
4. 9 Daňová ztráta a její vliv na základ daně	158
4. 9. 1 Česká právní úprava.....	158
4. 9. 2 Uplatnění ztráty dle Směrnice CCCTB	159
4. 9. 3 Diskuse.....	160
5 ZÁVĚR	168
6 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	171
7 SEZNAM GRAFŮ, OBRÁZKŮ A TABULEK	185
8 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	187

9 SEZNAM MODELOVÝCH PŘÍKLADŮ	189
---	------------

1 ÚVOD

Postupující globalizace světové a především evropské ekonomiky a její neustálé sbližování v rámci Evropské unie s sebou nese požadavky na změny a sbližování v oblasti přímých a nepřímých daní.

Cílem daňové politiky současného období je dle Evropské komise:

- odstranění neodůvodněných výjimek, které vedou zejména k podpoře zadlužování,
- rozšíření daňového základu,
- přesun daňové zátěže od zdanění práce směrem k daním, které důrazněji podporují růst, jako je např. zdanění spotřeby a majetku,
- zvýšení ekologických daní,
- zvýšení účinnosti výběru daní a boj s daňovými úniky.

Problematika daňových úniků nabývá na významu vzhledem k tomu, že jakýkoliv nevyinkasovaný příjem do státního rozpočtu jednotlivé země je v současném těžkém pokrizovém a především dluhovém období velmi citelnou ztrátou.

Objem stínové ekonomiky se u členských států odhaduje v průměru téměř na jednu pětinu HDP, tj. na 2,4 bilionu EUR, což vede v EU každoročně k odhadované ztrátě přibližně 1 bilionu EUR z daňových úniků a vyhýbání se daňové povinnosti (Evropská komise, 2013), což představuje přibližně 2 000 EUR na každého evropského občana za rok (Evropský parlament, 2013a). Vzhledem ke globalizaci ekonomiky a technickému pokroku je zjevné, že osamocené snahy směřující k řešení tohoto problému nebudou na národní úrovni fungovat.

V květnu 2013 Evropský parlament (Evropský parlament, 2013a) důrazně podpořil návrh společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob z října roku 2011, který by mohl podnikům v EU přinést úspory ve výši miliard eur a přilákat do Evropy více zahraničních investorů tím, že sníží značnou administrativní

zátěž, značné náklady na dodržování předpisů a právní nejistotu, s nimiž se společnosti v současnosti potýkají, působí-li ve více než jednom členském státě.

V prosinci roku 2014 vydal Evropský hospodářský a sociální výbor z vlastní iniciativy stanovisko k úloze daňové politiky v Evropské unii, kde se uvádí, že je nutné provést ambicióznější kroky s cílem omezit a sjednotit řadu různých daní, více sblížit daňové sazby, rozšířit daňové základny a posílit nástroje spolupráce a výměny informací pro boj proti podvodům a únikům. V krátkodobém horizontu (6-18 měsíců) by se měl dle EHSV postupně vytvořit CCCTB se spravedlivějším souborem pravidel, než je uvedeno ve stávajícím návrhu Komise (EUR-lex, 2014).

Vedle probíhající harmonizace účetnictví a výkaznictví, která zahrnuje standardizaci účetních metod a principů užívaných v účetnictví s cílem dosažení srovnatelnosti výstupů z finančního účetnictví, se jeví jako další krok v rámci harmonizačních procesů propracování zásad v oblasti přímého zdanění právnických osob prostřednictvím společného konsolidovaného základu daně.

Neustále probíhající proces sblížování stále většího počtu členských států Evropské unie, které započalo v 90. letech vytvořením společného jednotného trhu v oblasti práce, osob, zboží a služeb, s sebou nutně nese potřebu koordinace a harmonizace dílčích oblastí – zejména oblasti účetní a daňové.

Harmonizace účetnictví je upravena působením Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS), které musí od roku 2005 povinně používat společnosti mající kotované své cenné papíry na burze. Těmito standardy bylo dosaženo skutečnosti, že vykazované údaje v rámci účetní závěrky v účetních výkazech mají stejnou vypovídací hodnotu, a mohou tak sloužit investorům při vzájemném hodnocení a porovnávání finanční situace jednotlivých podniků v rámci EU.

Počátky harmonizace zdanění byly prioritně zaměřeny, s ohledem na vznikající jednotný trh, na oblast nepřímých daní, především na DPH.

Souběžná existence 28 rozdílných daňových systémů v jednotlivých státech EU má za následek vysoké vyvolané náklady zdanění a způsobuje velkou administrativní náročnost pro podniky, ale i pro finanční úřady, v okamžiku stanovení daně z příjmů korporací. Současně stále více se rozmáhající škodlivá daňová konkurence a agresivní daňové plánování, které umožňuje podnikům přesun základů daně z příjmů do zemí

s nízkou sazbou daně či dokonce dvojí nezdanění, nebo naopak dvojí zdanění, vedly členské státy k vyvíjení tlaku na Evropskou komisi k zavedení opatření zabraňujícímu uskutečnění takového jednání.

Evropská komise začala usilovně pracovat na myšlence vedoucí k harmonizaci v oblasti přímé daně u korporací. Zásadní význam při zpracovávání návrhu měla zpráva předložena Rudingovou pracovní skupinou v roce 1990, jež dokázala provedeným výzkumem vliv rozdílné výše sazby daně a rozdílné struktury daně z příjmů korporací na pohyb a umístění zahraničních investic. Tento závěr byl potvrzen i výsledkem další rozsáhlé analýzy zdanění právnických osob ve státech EU, která byla vydána v roce 2001 ve zprávě *Company Taxation in the Internal Market*. Ze čtyř možných modelů navržených k řešení otázky zdaňování byl nejvíce diskutován v politické i odborné rovině společný konsolidovaný základ daně (CCCTB). Vyvrcholením snah Evropské komise bylo v březnu roku 2011 vydání návrhu Směrnice o společném konsolidovaném základu daně korporací (Evropská komise, 2011b).

Návrh Směrnice definuje CCCTB jako systém pravidel pro výpočet daňového základu společností, které jsou daňovými rezidenty v Evropské unii a poboček společností ze třetích zemí umístěných v EU. Sloučením daňových základů všech členů skupiny (podléhající tomuto režimu) by vznikl společný konsolidovaný základ daně, který bude následně přerozdělen mezi členy skupiny podle určeného alokačního vzorce. Nejedná se o harmonizaci daňových sazeb, která je v současné politické situaci nejspíše nemožná, ale o harmonizaci základu daně.

Neméně diskutovanou oblastí bylo, a stále je, stanovení principu rozdělení základu daně mezi podniky tvořící skupinu. Evropská komise zvolila vzorec inspirovaný praxí v USA a Kanadě, který vychází z interních dat podniku zahrnující v určitém procentuelním poměru faktory, jež ovlivňují generování zisku – a to majetek, mzdy, počet zaměstnanců a tržby.

Implementace CCCTB by přinesla korporacím následující výhody – např. snížení vyvolaných nákladů zdanění a administrativní náročnosti, možnost přeshraniční kompenzace ztrát, odstranění povinnosti stanovení transférových cen, odstranění překážek mezinárodních fúzí a akvizic a vytvoření prostředí spravedlivé daňové soutěže.

Zavedení CCCTB do praxe bude pro společnosti znamenat souběžné používání národních účetních standardů s prováděním mimoúčetních operací, které povedou k transformaci výsledku hospodaření na společný konsolidovaný základ daně. Vzhledem k tomu, že návrh Směrnice neobsahuje jednotná pravidla pro transformaci, bude nutné, aby si každý členský stát vypracoval vlastní transformační pravidla a postupy, kterými bude výsledek hospodaření zjištěný na základě národních účetních pravidel na CCCTB.

Otázka využití Mezinárodních standardů IAS/IFRS jako výchozího systému pro zjištění CCCTB byla předmětem diskuse, kdy Evropská komise předpokládala, že by se tyto standardy mohly v budoucnu stát výchozím bodem pro stanovení společného konsolidovaného základu daně z příjmů korporací.

Dříve než začal vznikat text návrhu směrnice o CCCTB, bylo nutné vyřešit, z jakých informací se bude vycházet při jeho tvorbě. Když byla v roce 2005 nařízena členskými státy EU implementace mezinárodních účetních standardů do národních legislativ pro určité typy společností, zdálo se Evropské komisi jako logické řešení vycházet právě z IFRS. Nicméně právě skutečnost, že se IFRS staly obligatorním pouze pro určité typy společností, upustila komise od toho přesvědčení a navrhla, že se dále budou IFRS ve vztahu k CCCTB používat jen jako určitý prostředek, zejména co se týče pojmové základny (např. definice zásob, subjekt odpisující majetek, rezervy). Výsledkem byl názor, že by pravidla CCCTB měla být samostatná a nijak formálně spjatá s IFRS.

Z výše uvedeného vyplývá, že text návrhu směrnice byl vytvořen prakticky nezávisle na účetních pravidlech. To dokazuje již samotná definice příjmů, z níž vychází výpočet základu daně v rámci pravidel CCCTB. Lze tedy říci, že zavedení konceptu by mělo účinek prakticky naprostého oddělení daňového systému a finančního účetnictví. Toto řešení se zdá logickým, neboť se předpokládá existence samostatného konceptu vedle 28 odlišných účetních systémů, a není tedy žádoucí, aby výpočty z jejich pravidel jakkoliv vycházely.

Otázkou zůstává, zda by se mohlo v budoucnu podařit harmonizovat účetnictví do takové míry, aby určitá návaznost mezi systémy nebyla překážkou, nýbrž přínosem a jakýmsi ulehčením pro subjekty. To by však zřejmě přicházelo v úvahu pouze

v případě, že by se IFRS staly povinnými pro všechny subjekty podnikající v rámci Evropské unie.

V současné době nejsou pro korporace se sídlem v České republice, evidující svoji podnikatelskou činnost podle českých právních předpisů či pro korporace, které jsou součástí nadnárodní skupiny používající IFRS, vypracované žádné souvislé metodické postupy pro stanovení konsolidovaného základu daně podle pravidel stanovených Směrnicí pro CCCTB, které by umožňovaly rychlou orientaci v účetních datech a jejich „překlopení“ na požadovanou hodnotu Evropskou unií. Není zpracován materiál převodových můstků a postupů, který by vykládal zásadní oblasti Směrnice tak, aby navazovaly na české účetní postupy či na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a tím zobrazil jednotlivé problematické a nejednotné oblasti ve vzájemných souvislostech.

Na základě výše zjištěné situace bude řešení problematiky v disertační práci zaměřeno na vypracování postupů transformace účetních dat na společný konsolidovaný základ daně z příjmů korporací, což by mělo umožnit společností, dobrovolně či povinně přecházejícím na společný konsolidovaný základ daně, rychlou orientaci v rozdílech mezi Směrnicí, českou národní účetní a daňovou právní úpravou a správné stanovení společného konsolidovaného základu daně s co nejmenšími spornými otázkami a dalšími případnými doprovodnými náklady.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

2.1 Opatření proti daňovým podvodům a únikům

Evropská unie prostřednictvím Komise pro zajištění udržitelnosti a stability veřejných financí navrhla několik opatření, mj. i v oblasti přímých daní a dne 6. prosince 2012 předložila Akční plán pro boj s daňovými podvody a úniky (Evropská komise, 2012), který obsahuje konkrétní opatření, jež by mohla být rychle zavedena do praxe. Souběžně s tím Komise předložila dvě doporučení, v nichž vybízí členské státy, aby podnikly okamžité a koordinované kroky proti daňovým rájům a agresivnímu daňovému plánování. Členské státy jsou vybízeny k tomu, aby s využitím společných kritérií vymezily daňové ráje, uvedly je na své vnitrostátní „černé listiny“ a uplatnily opatření, jež přesvědčí tyto země, které nejsou členy EU, aby uplatňovaly standardy daňové správní praxe EU.

V doporučení týkajících se agresivního daňového plánování jsou členské státy dále vybízeny, aby posílily své úmluvy o dvojím zdanění za účelem vyplnění mezer v zákonné úpravě, jichž některé společnosti využívají, aby se vyhnuly placení daní.

V Akčním plánu pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům představuje Komise iniciativy, jež jednak již vyvinula, ale i nové, především daňové úniky a podvody v oblasti DPH, snížení nákladů v souvislosti s výpočtem a odvodem daní a zjednodušení daňových systémů, jak pro daňové poplatníky, tak i pro správce daně. Akční plán obsahuje praktická opatření, která mohou všem členským státům přinést konkrétní výsledky a podpořit zejména ty členské státy, jimž byla v rámci evropského semestru 2012 adresována doporučení pro jednotlivé země s cílem zlepšit výběr daní (Evropská komise, 2012). Komise se domnívá, že je nutné zajistit spravedlivé rozložení daňové zátěže v souladu s rozhodnutím jednotlivých vlád a bránit tak agresivnímu daňovému plánování.

Agresivní daňové plánování představuje globální celosvětový problém, na jaký nestačí opatření jednotlivých samostatných členských států Unie, jelikož se primárně zaměřuje na vyhýbání se placení daní, vytváření umělých struktur a vztahů, jejichž cílem je snížení základu daně, zvýšení daňové ztráty, přesun daňového základu do země

s nižším zdaněním či jiná daňová výhoda. Nejedná se v podstatě o překračování stávajících právních předpisů, ale vyhledávání technických nedokonalostí a rozdílů ve vnitrostátních právních předpisech, kdy lze uplatnit rozdílnou daňovou sazbu či dokonce některé položky příjmů nezdanit.

„Agresivní daňové plánování může nabývat mnoha podob. Mezi jeho důsledky patří dvojí odpočet (např. stejná ztráta je odečtena jak ve státě zdroje, tak ve státě, ve kterém je společnost usazena) a dvojí nezdanění (např. příjem, který není zdaněn ve státě zdroje, je ve státě, ve kterém je společnost usazena, od daně osvobozen)“ (Úřední věstník Evropské Unie (2012/772/EU), 2012).

Evropská komise prohlásila takové praktiky za neakceptovatelné s tím, že může docházet k poškozování vnitrostátních daňových příjmů a narušování fungování vnitřního trhu. Proto je doporučeno členským státům, aby přijaly společné obecné pravidlo proti zneužívání daňového plánování přeměnou na agresivní plánování.

Konkrétním opatřením států by mělo být upravení vzájemných dohod tak, aby do dohod o zamezení dvojího zdanění uzavřených s ostatními členskými státy EU, jakož i se třetími zeměmi, začlenily doložku upravující konkrétní určený druh dvojího nezdanění. Je doporučeno také použít společné obecné pravidlo proti zneužívání, tím by se v oblastech, kde se praxe členských států zásadně rozcházejí, zajistila soudržnost a efektivita. Doporučení Evropské komise nemá závaznou povahu, nicméně lze očekávat další vývoj v boji proti agresivnímu daňovému plánování. Jak se tato doporučení projeví v praxi, ukáže čas. Komise se ale v každém případě zavázala, že zveřejní zprávu o používání tohoto doporučení do 3 let od jeho přijetí, tj. v roce 2015.

Směrnice EU týkající se daní (např. směrnice o úrocích a licenčních poplatcích, směrnice o fúzích a o mateřských a dceřiných společnostech) již členským státům použití záruk proti zneužívání umožňují. Členské státy tak mohou uvedené způsoby obrany proti nekorektnímu daňovému plánování uplatňovat, aniž by porušily právní předpisy EU.

Ve svém návrhu řešení daňového deficitu napříč Unii vyzývá Evropský parlament členské státy, aby se zavázaly ke splnění ambiciózního cíle, podle kterého se do roku 2020 sníží daňový deficit alespoň na polovinu, což by potencionálně vedlo k postupnému vytváření vyšších příjmů z daní bez nutnosti zvyšování jejich sazeb. Dále se v usnesení uvádí, že rozšíření daňové základny by mohlo členským státům přinést

další příjmy spíše než volit cestu vyšších sazeb daní nebo zavádění zcela nových daní. V neposlední řadě je zdůrazňován význam společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob a členské státy jsou vyzývány, aby se dohodly na směrnici o tomto základu, aby ji provedly a postupně přešly od nepovinného k povinnému systému, jak je uvedeno v legislativním usnesení o návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob ze dne 19. dubna 2012 (Evropský parlament, 2013a).

V červnu roku 2015 vydala Evropská komise Sdělení Evropskému parlamentu a Radě nazvané „Spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat“ (Evropská komise, 2015b), ve kterém byly vyčleněny nejdůležitější oblasti pro nadcházející období. Na prvním místě je uveden CCCTB – jako možné komplexní řešení proti přesouvání zisků, s cílem podpořit a posílit CCCTB tak, aby tento systém dokázal vyřešit stávající problémy v oblasti zdanění příjmů právnických osob. Ve Sdělení byly navrženy změny oproti původnímu návrhu Směrnice následovně:

1. CCCTB bude povinný – přinejmenším pro nadnárodní společnosti.
2. CCCTB bude zaváděn postupně – tzn., že nebude přijat v podobě jednoho právního aktu. Dohod o jednotlivých prvcích CCCTB bude dosaženo postupně. Nejprve bude schválen a zaveden společný základ daně a teprve poté se bude prosazovat konsolidace. Budou přezkoumány jednotlivé prvky navrhovaného základu daně, přičemž se opět zváží, zda by bylo vhodné podrobnější rozpracování zvýhodněného zacházení s výdaji na výzkum a vývoj a zda neomezit zvýhodnění zadlužování společností. Prvek odpočtu ztrát mezi státy, který byl obsažen v původním návrhu, bude uplatněn již v prvním kroku zavádění CCCTB.

Do společného boje proti daňovým únikům ze strany nadnárodních společností se aktivně zapojuje také OECD, kdy na zasedání ministrů financí v Petrohradě v roce 2013 došlo ke schválení Akčního plánu o BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) s cílem zajistit soudržnost zdanění příjmů právnických osob na mezinárodní úrovni, a to prostřednictvím nových ustanovení modelu daní a smluv neutralizovat hybridní neshody daňových opatření a řešit chyby v mezinárodních daňových předpisech, které umožňují

za použití mezer a nesouladu mezinárodních pravidel minimalizovat daňovou povinnost prostřednictvím narušování daňových základů a přesouvání zisků do zemí s nízkým nebo žádným zdaněním, kdy mohou nastat i situace dvojího nezdanění. Tyto používané metody tak podkopávají spravedlnost a integritu daňových systémů. Projekt OECD představuje patnáct dílčích oblastí, jež budou průběžně řešeny od září 2014 do prosince 2015 a zahrnují například problematiku digitální ekonomiky, pravidla CFC (Controlled Foreign Company), nesprávného ocenění pohybů nehmotného majetku mezi členy nadnárodní skupiny, narušování základu daně prostřednictvím odpočtu úrokových nákladů a jiných finančních transakcí, způsobu tvorby dokumentace převodních cen, zveřejňování agresivních daňových opatření jednotlivých poplatníků, stanovení nové metodologie sběru a analýzy dat o přijatých opatřeních BEPS apod. (OECD, 2013).

Dne 15. 7. 2014 byl Radou OECD schválen společný globální standard pro Automatické výměny datových informací mezi daňovými orgány na celém světě (OECD, 2015b) pod názvem Automatic Exchange of Information (AEOI) neformálně označovaný jako „GATCA“ nebo „Global FATCA“. Standard stanoví roční automatickou výměnu informací o finančních účtech, včetně zůstatků, úroků, dividend a výnosů z prodeje finančních aktiv u vedených osob a subjektů, včetně fondů a nadací. V srpnu 2015 byla vydána Implementační příručka, která poskytuje praktický návod pro vládní úředníky při vykonávání tohoto standardu.

Další aktuální mezinárodní aktivitou v oblasti přímých daní je podepsání Dohody FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) dne 4. 8. 2014 mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o výměně informací o finančních účtech pro účely správy daní (Ministerstvo financí České republiky, 2014). FATCA ve svých postupech požaduje, aby zahraniční finanční instituce identifikovaly americké osoby, které investují na neamerických bankovních účtech nebo do neamerických aktiv a naopak (Finanční správa, 2015).

2. 2 Nutnost harmonizace a koordinace v oblasti daní

Výše uvedené okolnosti budou vytvářet tlak na urychlené znovuotevření otázky přijetí směrnice konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB - Common Consolidated Corporate Tax Base), který představuje další dílčí krok

v procesu koordinace a harmonizace v daňové oblasti a který bude vyvolávat spoustu nových otázek, jak v oblasti teorie, tak i dopady a vazby na podniky.

2. 2. 1 Pojem daň

Význam daní spočívá především v jejich funkci v hospodářské politice státu. Daň plní historicky nejstarší a nejdůležitější fiskální funkci, spočívající ve schopnosti plnit veřejný rozpočet. Zároveň daně alokují peněžité prostředky do oblastí, kde mají být využity v podobě veřejných statků a služeb a zabezpečit tak umístění prostředků tam, kde by se jich při tržní alokaci nedostávalo. Daň také zmírňuje rozdíly v příjmech (důchodech) jednotlivých subjektů tím, že přesouvají části bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším a plní tak redistribuční funkci. Prostřednictvím daní je možné zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice, kdy v období konjunktury rostou důchody i spotřeba a do veřejných rozpočtů je odváděn vyšší díl, a tím je napomáháno vytváření rezerv pro období recese. Jak je patrné, je funkce daní v hospodářské politice státu nezastupitelná.

Určení pojmu daň není v českém právním řádu přesně definováno v žádné právní úpravě. Přesto je možné z hlediska právní a ekonomické teorie pojem daň vymezit jako „*neúčelové, nenávratné, neekvivalentní a nesankční povinné peněžité plnění ukládané na základě zákona spravované státem nebo jinými osobami veřejného práva, které je příjmem veřejných rozpočtů*“ (Zajíčková et al., 2012).

V posledních desetiletích začíná mít stabilizační funkce daní i mezinárodní rozměr. Daňová opatření jednoho státu mohou nepříznivě ovlivňovat tržní prostředí v jiném státě. Například sníží-li jeden stát výrazně sazbu některé velké daně, bude lákat zahraniční investory. Když se druhý stát bude proti odlivu kapitálu (ať již potencionálnímu nebo skutečnému) bránit tím, že udělá obdobné opatření, může dojít k tomu, že jediným efektem bude snížení daňových výnosů obou z nich. Tak lze zjednodušeně popsat škodlivou daňovou konkurenci.

Vzhledem k integraci České republiky do Evropské unie zůstává fiskální politika státu jedním z významných nástrojů řízení národní hospodářské politiky, kdy např. zvolené sazby daně z příjmů právnických osob mohou ovlivňovat lokalizaci přímých zahraničních investic a ovlivňovat tak daňovou konkurenci (Stejskal, 2008).

Základní dělení daní podle dopadů na poplatníka:

- **daně přímé**, což jsou daně důchodového typu, které platí plátce do státního rozpočtu ze svého důchodu (příjmu) buď přímo anebo prostřednictvím jiných institucí (např. prostřednictvím zaměstnavatele). Typickou přímou daní je daň z příjmů (a to jak fyzických, tak právnických osob). V české daňové soustavě patří k přímým daním i daň z nabytí nemovitých věcí, daň z nemovitých věcí a silniční daň,
- **daně nepřímé**, které za poplatníka odvádí plátce daně – tj. neplatí se přímo, ale prostřednictvím třetí osoby. Nepřímou daní je daň z přidané hodnoty, spotřební daň a energetické daně.

Pro účely statistického zpracování, zejména pokud se týká příjmů veřejných rozpočtů, bývá důležitá klasifikace daní OECD. Tato klasifikace třídí daně do šesti hlavních skupin a dále do podrobnějších podskupin. V následujícím přehledu je uvedena Klasifikace daní dle OECD (OECD, 2014), která je ve stále širším měřítku používána i v České republice:

1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů

1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců

1110 Z příjmů a ze zisků

1120 Z kapitálových výnosů

1200 Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností

1210 Z příjmů a ze zisků

1220 Z kapitálových výnosů

1300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit pod 1100 a 1200

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení

2100 Zaměstnanci

2110 Z mezd

2120 Na základě daně z příjmů

2200 Zaměstnavatelé

2210 Z mezd

2220 Na základě daně z příjmů

2300 Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná osoba

2310 Z mezd

2320 Na základě daně z příjmů

2400 Položky, které nelze jednoznačně zařadit pod 2100, 2200 a 2300

2410 Z mezd

2420 Na základě daně z příjmů

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku

4110 Domácnosti

4120 Ostatní

4200 Pravidelné daně z čistého jmění

4210 Jednotlivci

4220 Společnosti

4300 Daně z pozůstalosti, dědické a darovací

4310 Daně z pozůstalosti a dědické

4320 Daně darovací

4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí

4500 Ostatní nepravidelné daně z majetku

4510 Z čistého jmění

4520 Ostatní nepravidelné

4530 Ostatní pravidelné daně z majetku

5000 Daně ze zboží a služeb

5100 Daně z výroby, prodeje, převodu, pronájmu a dodávek zboží a poskytování služeb

5110 Daně všeobecné

5111 Daň z přidané hodnoty

5112 Daně prodejní (obratové)

5113 Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb

5120 Daně ze specifických zboží a služeb

5121 Spotřební daně

5122 Zisky z fiskálních monopolů

5123 Cla a dovozní daně

5124 Vývozní daně

5125 Daně z investičního zboží

5126 Daně ze specifických služeb

5127 Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí

5128 Ostatní daně ze specifických zboží a služeb

5130 Daně nezařaditelné do skupin 5110 a 5120

5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání činností

5210 Pravidelné daně

- 5211 Placené domácnostmi z motorových vozidel
- 5212 Placené ostatními subjekty z motorových vozidel
- 5213 Ostatní pravidelné daně
- 5220 Nepravidelné daně
- 5300 Daně nezařaditelné do skupin 5100 a 5200

6000 Ostatní daně

- 6100 Placené výhradně podniky
- 6200 Placené jinými subjekty než podniky, nebo neidentifikovatelné

Třídění podle klasifikace OECD slouží zejména pro porovnání údajů mezi jednotlivými zeměmi. Řada podskupin nemá v České republice naplnění, neboť v nich uvedené daně nejsou v ČR zavedeny, popř. jsou součástí jiných daní (tak např. zdanění kapitálových výnosů, tj. rozdílu mezi cenou pořízení a cenou prodeje je např. u nemovitostí, cenných papírů apod. zahrnuto v dani z příjmů).

2. 2. 2 Daňová koordinace a harmonizace

Vlády jednotlivých členských států jsou nuceny při svých jednáních hledat společná východiska v řešení otázek přeshraniční daňové problematiky. Daňová koordinace jako první fáze spolupráce představuje přizpůsobení a sladování národních daňových úprav a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Jedná se uzavírání dohod (jak v členských státech Evropské unie, tak i státech OECD a jiných mezinárodních seskupeních - OECD, MMF, OSN) a doporučení s cílem omezit škodlivou daňovou konkurenci, zamezit praní špinavých peněz a dosáhnout shody ve stanovení standardu minimální transparentnosti a výměny informací v daňové oblasti. Mezi typické koordinační činnosti je možné zařadit smlouvy o zamezení dvojího zdanění; spolupráci v rámci WTO (World Trade Organization) v oblasti cel; doporučení, návrhy a připomínky v rámci Vrchního daňového a celního ředitelství v Bruselu TAXUD (Directore General: Taxation and Customs Union) nebo v rámci Evropské organizace daňových správ IOTA (Intra European Organisation of Tax Administrations) (Široký, 2013). Daňová koordinace obecně představuje jakékoliv přizpůsobení se daňového systému jednoho státu druhému, kdy ale nedochází k jednotnosti daňových systémů.

Dle Nerudové (2011) je možné daňovou koordinaci rozdělit na dva typy:

- **smluvní**, která je zastoupena uzavíráním bilaterálních smluv na základě vyjednávání států. Státy se zavazují chovat určitým způsobem, jenž by ale nemusel být dodržen bez podepsání smlouvy. Výsledkem takového jednání mohou být např. smlouvy o zamezení dvojího zdanění,
- **spontánní**, kdy nedochází k vyjednávání s jinými státy, ale koordinace nastává v důsledku vývoje na „daňovém“ trhu. Příkladem může být v rámci EU snižování nominálních sazeb korporátní daně v členských státech.

Harmonizace představuje proces probíhající napříč celou Evropskou unií, jež má za úkol umožnit srovnatelnost podnikatelských subjektů z různých hledisek např. účetních, daňových apod.

Daňová harmonizace jako následný krok po daňové koordinaci jde do větší hloubky sladování národních daňových systémů s využitím dodržování přijatých společných pravidel zúčastněnými státy, kdy mohou být harmonizovány různé složky tvořící podstatu daně jako např. základ daně, daňové sazby, inkaso daně, poplatníky daně apod.

Dle Širokého (2013) je možné rozdělit mezinárodní spolupráci dle hloubky sladění jednotlivých daňových systémů následovně:

- daňovou koordinaci,
- daňovou aproximaci,
- daňovou harmonizaci se třemi fázemi:
 - I. určení harmonizované daně,
 - II. harmonizace daňového základu,
 - III. harmonizace daňové sazby,

přičemž není nezbytně nutné, aby harmonizační proces prošel všemi dílčími fázemi, ale může např. skončit harmonizací základu daně.

Termín aproximace v právní praxi znamená implementaci směrnic komunitárního práva do vnitrostátního práva členských států EU. Vyjadřuje

jednosměrnost tohoto procesu, kdy se vnitrostátní právní řády uchazečů přizpůsobují komunitárnímu právu, nikoli naopak. Tím se aproximace liší od sblížení právních předpisů členských států, které znamená mnohostranné sblížení práva členských států v rámci ES. Daňová aproximace je vyjádřením snahy o harmonizaci, která však v konečném důsledku může skončit pouze přiblížením daňových soustav k sobě navzájem.

Z hlediska přístupů k daňové harmonizaci je možné rozlišit harmonizaci pozitivní, jež představuje proces sblížení národních daňových systémů EU implementací směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů. Tato harmonizace však vyžaduje jednomyslnost při schvalování jednotlivými státy, což není v praxi jednoduchým cílem. Přínosem této harmonizace by byl stav, kdy by se všechny členské státy řídily stejnými pravidly, a tím by bylo dosaženo optimálního stavu fungování jednotného trhu. Druhým typem harmonizace je harmonizace negativní, kde hraje významnou roli Evropský soudní dvůr, jenž svými rozhodnutími v konkrétních sporných procesech ohledně výkladu evropského unijního práva nastolí jedinou cestu, jak daný výklad prakticky uplatňovat (Nerudová, 2014). Role Evropského soudního dvora je nezastupitelná, neboť svou interpretací smluv přímo ovlivňuje řešené daňové otázky. Soudní dvůr nese odpovědnost za jednotnost výkladu aplikace práva EU a kontroluje legitimitu rozhodování Rady a Evropské komise (včetně jejich případné nečinnosti). Má pravomoc řešit právní spory mezi členskými státy EU, institucemi EU, podniky a fyzickými osobami.

Hlavním cílem daňové harmonizace je odstranění škodlivé daňové konkurence a vytvoření příznivých podmínek pro bezproblémové fungování vnitřního trhu, kdy daně nejsou překážkou volného pohybu osob, zboží, služeb ani kapitálu mezi státy. Z výše uvedeného vyplývá, že daňová harmonizace představuje jednak dlouhodobý proces ale zároveň i výsledek celého procesu.

Za vnitřní (společný, jednotný) trh je považován trh s volným pohybem zboží, služeb, osob a kapitálu. Volný pohyb kapitálu je chápán jako stav, kdy neexistují omezení pro převod finančních prostředků mezi národními ekonomikami a investoři se mohou nezávisle rozhodovat, kde zrealizují svůj podnikatelský záměr. Volný pohyb kapitálu s sebou nese i negativa, jelikož může docházet k přesunům kapitálu za účelem

spekulace na zisk, což se může odrazit v platební neschopnosti států, ztrátách v bankovním sektoru či nežádoucím vývoji devizových kursů (Lacina, 2011).

Harmonizace daní není jednoznačně posuzována jako přínosná či ztrátová a její zavádění do praxe bude představovat rozličné dopady v různých oblastech činností členských států. Přehled o negativních a pozitivních vlivech daňové harmonizace uvádí následující tabulka č. 1:

Tabulka 1 – Negativní a pozitivní vlivy daňové harmonizace

DAŇOVÁ HARMONIZACE	
Negativní vliv	Pozitivní vliv
- působí na zvyšování daňových sazeb	- zjednodušení daňového systému
- způsobuje pomalejší růst ekonomiky	- omezení daňových úniků a účinků škodlivé konkurence
- nezabraňuje nadměrné expanzi ve veřejném sektoru neefektivním a neúspěšným vynakládáním veřejných prostředků	- zvýšení konkurenceschopnosti subjektů na trhu
- zasahuje do národní suverenity členských států	- zjednodušení výběru daní
- může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtu zemí s vyššími sazbami daně a u nichž výnos z harmonizované daně tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu	- zjednodušení daňové kontroly správcem daně
- dochází ke ztrátě fiskální autonomie a suverenity členských zemí	- odstranění překážek ve fungování jednotného vnitřního trhu

Zdroj: vlastní zpracování dle (Nerudová, 2014)

2. 2. 3 Daňová konkurence

Uvedené negativní vlivy plánované daňové harmonizace se za současných podmínek neprojevují díky působení mechanismu daňové konkurence, která v některých oblastech tento dopad mírní či mění - např. se snižují daňové sazby, je vytvářen tlak na hospodárné vynakládání veřejných prostředků či je vytvářeno příznivé prostředí pro vyšší ekonomický růst. „*Daňová konkurence však nemůže být chápána jako naprostý protipól daňové harmonizace*“ (Široký, 2013). Zastánci daňové konkurence přirovnávají konkurenci mezi státy ke konkurenci na trhu zboží a služeb. Pozitivní vliv konkurence spočívá v tom, že nutí podnikatele nabízet na trhu kvalitnější a levnější výrobky a spotřebitelé mají možnost své vlastní volby. Podobně nutí daňová konkurence vlády k efektivnějšímu hospodaření s veřejnými financemi. Ve skutečnosti

nejsou daně jediným faktorem pro rozhodování investorů. Existuje celá řada dalších aktivit státu financovaných z daní, které také mohou přitahovat (nebo odrazovat) investory. Aby se státy staly pro své investory zajímavými, musí nejprve zajistit elementární fungování práva a základní ekonomickou stabilitu. Až když jsou tyto nedaňové faktory stejné napříč zeměmi, hrají roli daně (Mach, 2004). Vlády, jejichž poplatníci v důsledku otevření hranic mohou přesouvat své daňové základy do zemí s výhodnějšími daňovými režimy, mohou buď přistoupit na daňovou konkurenci, snažit se zajistit poplatníkům výhodnější podmínky v daňové oblasti a v poskytování veřejných služeb a tím udržovat své veřejné finance v přijatelných mezích, nebo se vzájemně dohodnout na harmonizaci či koordinaci daňových systémů (Kubátová, 2004).

V popředí zájmu by i přes provedenou harmonizaci nepřímých daní měla nadále zůstat DPH, kdy vzhledem k tomu, že stále existují různé sazby DPH a osvobození od daně v jednotlivých členských státech, dochází k maření působnosti jednotného trhu a k pokračující daňové konkurenci. DPH generuje v průměru výrazně větší příjmy do státních rozpočtů než daně z příjmů právnických osob, a proto by se pozornost a úsilí měly zaměřit na větší harmonizaci této daně než na korporátní daně. Existují případy, kdy například ve Velké Británii budou společnosti vydávající knihy danit tuto činnost sazbou 20 %, zatímco v případě, že společnost zřídí sídlo v Lucembursku, budou knihy podléhat sazbě 3 % (EU: Harmony or discord?, 2013).

Gola (2009) uvádí, že výše daňových sazeb daně z příjmů právnických osob patří k nejvíce sledovaným a diskutovaným, neboť ovlivňuje každého poplatníka ve státě a výrazně ovlivňuje příjmy státu a jeho fiskální politiku. Snižování daňové zátěže je pro firmy v posledních letech světovým trendem, jelikož nízké daně s jednoduchým a stabilním daňovým systémem lákají zahraniční investory a domácí ekonomika dostává impuls k rozvoji podnikání. Členské země EU mění své daňové sazby poměrně často, na rozdíl od mimoevropských států jako např. v USA, Japonsku, Kanadě a Austrálii, kde je daňová legislativa stálejší.

Následující tabulka uvádí přehled sazeb korporátních daní členských států Evropské unie v letech 2000, 2012 až 2014:

Tabulka 2 – Nominální sazby korporátních daní v EU

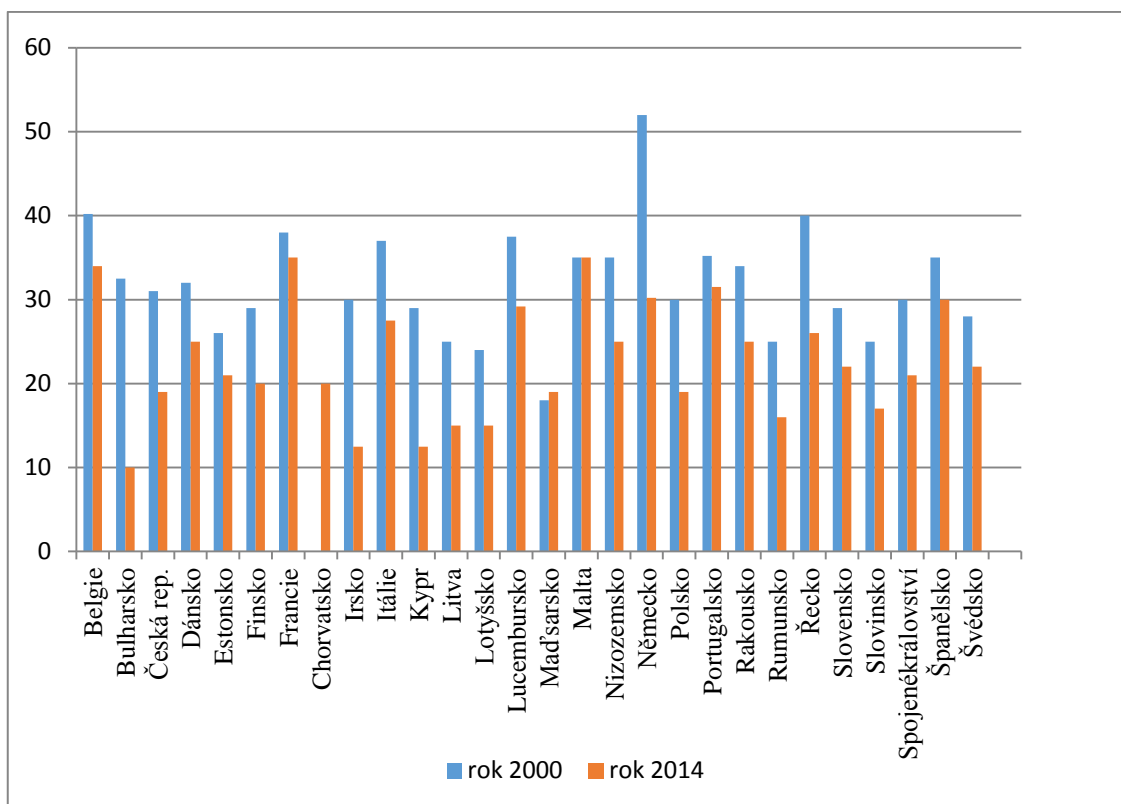
Členský stát	Sazba v % rok 2000	Sazba v % rok 2012	Sazba v % rok 2013	Sazba v % rok 2014
Belgie	40,2	34,0	34,0	34,0
Bulharsko	32,5	10,0	10,0	10,0
Česká republika	31,0	19,0	19,0	19,0
Dánsko	32,0	25,0	25,0	25,0
Estonsko	26,0	21,0	21,0	21,0
Finsko	29,0	24,5	24,5	20,0
Francie	37,8	34,4	34,4	34,4
Irsko	30,0	12,5	12,5	12,5
Itálie	37,0	27,5	27,5	27,5
Kypr	29,0	10,0	10,0	12,5
Litva	25,0	15,0	15,0	15,0
Lotyšsko	24,0	15,0	15,0	15,0
Lucembursko	37,5	28,8	29,2	29,2
Maďarsko	18,0	19,0	19,0	19,0
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0
Německo	52,0	30,2	30,2	30,2
Nizozemsko	35,0	25,0	25,0	25,0
Polsko	30,0	19,0	19,0	19,0
Portugalsko	35,2	31,5	31,5	31,5
Rakousko	34,0	25,0	25,0	25,0
Rumunsko	25,0	16,0	16,0	16,0
Řecko	40,0	20,0	26,0	26,0
Slovensko	29,0	19,0	23,0	22,0
Slovinsko	25,0	18,0	17,0	17,0
Spojené království	30,0	24,0	23,0	21,0
Španělsko	35,0	30,0	30,0	30,0
Švédsko	28,0	26,3	22,0	22,0
EU-27	31,93	22,76	22,92	22,17

Zdroj: vlastní zpracování dle Taxation trends in the European Union (Eurostat, 2013) a Tax Database OECD (OECD, 2015a)

V roce 2014 je z členských zemí EU stanovena nejvyšší sazba daně pro firmy v Maltě (35 %) a ve Francii (34,4 %). Nejnižší sazby daně pro právnické osoby jsou zavedeny v Bulharsku (10 %), na Kypru a v Irsku (shodně 12,5 %).

Sazba korporátní daně Chorvatska ke dni vstupu do EU dne 1. 7. 2013 je ve výši 20 % (KPMG, 2013).

Údaje z tabulky č. 2 jsou pro roky 2000 a 2014 znázorněny v grafické podobě, aby bylo možné lépe porovnat změny nominálních sazeb korporátní daně za období čtrnácti let.



Graf 1 – Nominální sazby korporátních daní (%) v EU v roce 2000 a 2014

Zdroj: vlastní zpracování dle Eurostat (2013) a OECD (2015)

Z grafického přehledu je patrné, že při srovnání stavu výše sazeb v roce 2000 a 2014 došlo u všech států k poklesu korporátní daně, s výjimkou Malty, kde sazba zůstává neměnná ve výši 35 % a Maďarska, kde došlo k navýšení o jeden procentní bod a to na 19 %. Největší pokles zaznamenala sazba v Německu, kde došlo ke snížení z 52 % původní sazby na současných 30,2 %.

Z údajů uváděných komisí Eurostatu a OECD vyplývá, že v porovnání sazeb korporátní daně v roce 2012 a 2013 si pouze dva státy EU zvolily zvýšení této daně, a sice Slovensko ze sazby 19 % v roce 2012 na 23 % v roce 2013 s následným snížením sazby pro rok 2014 o jeden procentní bod a Lucembursko ze sazby 28,8 % v roce 2012 na 29,2 % v roce 2013. U všech ostatních států byl zaznamenán pokles sazeb (Eurostat, 2013), (OECD, 2015).

Vypovídací schopnost nominální sazby daně z příjmů právnických osob pro vzájemné porovnání výše sazeb mezi jednotlivými státy je oproti efektivní sazbě velmi nízká, jelikož nebere v úvahu stanovení základu daně. „Efektivní sazby daně jsou souhrnné indikátory daňového zatížení, které zohledňují hypotetické či skutečné

působení všech prvků, obsažených v daňové legislativě“ (Kubátová, 2011). Efektivní sazba daně je definována jako poměr daňového břemene k celkovým příjmům. Toto vyjádření daňového zatížení je používáno především při mezinárodním srovnání daňových systémů nebo při srovnání daňového zatížení nadnárodních společností neboť ve výpočtu sazeb jsou zahrnuty operace užívané v jednotlivých státech k transformaci výsledku hospodaření na základ daně, tedy operace, jež mohou zvyšovat či snižovat základ daně či přímo konečnou daň.

Tabulka č. 3 uvádí výši efektivní průměrné výše daňové sazby v členských státech EU v roce 2000 a 2012.

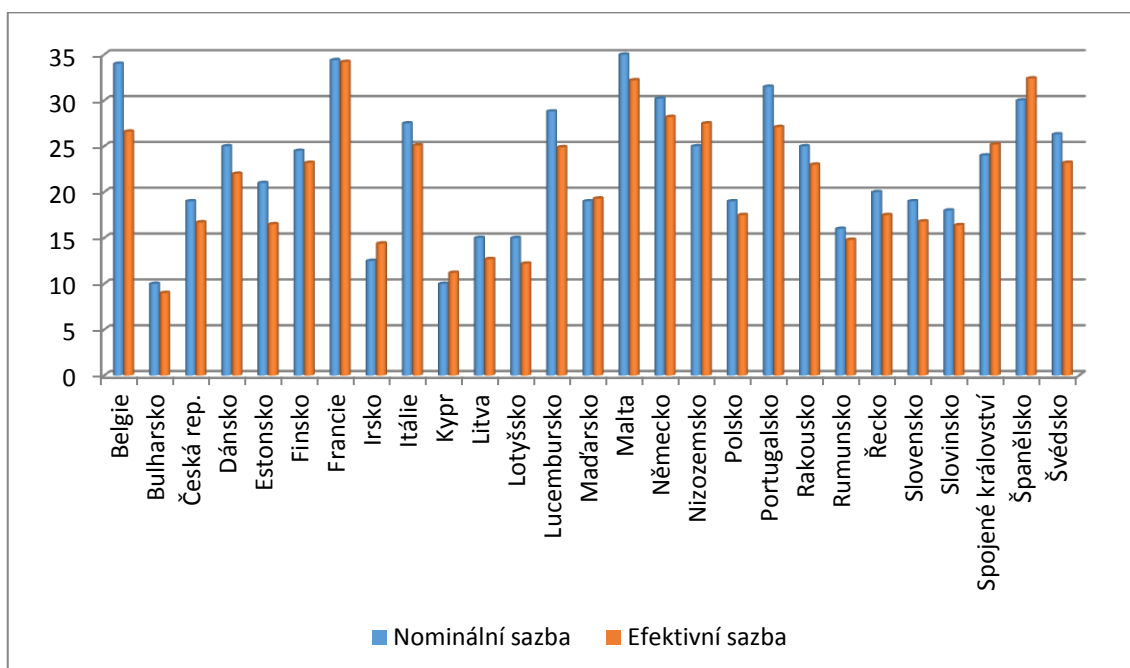
Tabulka 3 – Efektivní průměrná daňová sazba v EU v roce 2000 a 2012

Členský stát	Sazba v % rok 2000	Sazba v % rok 2012
Belgie	34,5	26,6
Bulharsko	28,1	9,0
Česká republika	23,6	16,7
Dánsko	28,3	22,0
Estonsko	20,4	16,5
Finsko	27,2	23,2
Francie	36,6	34,2
Irsko	9,4	14,4
Itálie	31,3	25,1
Kypr	27,5	11,2
Litva	19,1	12,7
Lotyšsko	22,7	12,2
Lucembursko	32,6	24,9
Maďarsko	19,7	19,3
Malta	32,2	32,2
Německo	40,4	28,2
Nizozemsko	32,3	27,5
Polsko	27,1	17,5
Portugalsko	31,5	27,1
Rakousko	29,7	23,0
Rumunsko	22,7	14,8
Řecko	30,4	17,5
Slovensko	25,8	16,8
Slovinsko	20,9	16,4
Spojené království	28,7	25,2
Španělsko	36,5	32,4
Švédsko	23,8	23,2
EU-27	27,5	21,1

Zdroj: vlastní zpracování dle Měsíčníku EU aktualit (EU Office ČS, a.s., 2012)

Efektivní daňové sazby jsou nejnižší v Bulharsku (9 %), Kypru (11,2 %) a Lotyšsku (12,2 %) a nejvyšší ve Francii (34,2 %), Španělsku (32,4 %) a Maltě (32,2 %).

Z tabulek č. 2 a č. 3 je možné provést grafické srovnání nominálních a efektivních sazeb členských států Evropské unie za rok 2012, kdy bude zřejmé, jaké země mají výrazné rozdíly mezi sazbami obou daní.



Graf 2 – Nominální a efektivní sazby daně států EU v roce 2012

Zdroj: vlastní zpracování dle dat v tab. č. 2 a č. 3

Nejvyšší kladný rozdíl mezi nominální a efektivní sazbou vykazuje Belgie, Itálie a Estonsko, kde je nominální sazba daně vyšší než efektivní. Naopak vyšší efektivní sazba než nominální je zaznamenána u Španělska, Portugalska a Kypru, kdy neznalost efektivní sazby může být pro potencionálního investora zavádějící.

Dle Zodrowa (2003) má vliv daňové konkurence v současném globalizovaném světě za následek snižování zdanění mobilního kapitálu na straně jedné se současným zvyšováním zdanění práce na straně druhé, což může vést k nejkrajnější situaci, kdy daňová konkurence vede k "závodu ke dnu", v níž všechny země opouštějí zdanění kapitálu a spoléhají výhradně na zdanění pracovních příjmů a spotřeby.

Tím se mění rovnováha na trhu tak, že se kapitál ve velké míře přesouvá do zemí s nižším daňovým zatížením a nastává problém škodlivé daňové soutěže, kdy ekonomické subjekty neplatí daně v zemi, kde využívají veřejných služeb a parazitují zde, ale v zemi s nejnižšími daňovými sazbami. Paradoxně se tak nezlepšuje situace ani v jedné ze zemí neboť první stát je v podstatě „okrádán“ a ve druhém státě inkasují pouze nízké procento daňových výnosů.

Nejvýraznějším současným případem agresivního daňového plánování a daňových úniků je případ světové firmy Apple, kterou americký senát obvinil z toho, že využívá síť dceřiných firem umístěných v Irsku, aby se vyhnul placení daně z příjmu právnických osob. Firma Apple vydala prohlášení, ve kterém dala najevo, že vzhledem k současné výši daní v USA nemá zájem, aby své zisky převáděla ze zahraničí do USA. Zpráva uvedla, že Apple díky své strategii neodvedl v USA v roce 2011 na federální daně nejméně 3,5 miliardy dolarů a v roce 2012 devět miliard dolarů. Firma v roce 2011 zaplatila v USA na daních 2,5 miliardy dolarů a v roce 2012 šest miliard dolarů. Apple je sice největším plátcem daní v USA, ale patří také mezi největší firmy, které se placení daní vyhýbají. Daňová strategie firmy Apple je nyní středem pozornosti kvůli debatě o tom, zda a jak zvýšit příjmy státního rozpočtu. Mnoho amerických demokratů se domnívá, že se vládě nedaří vybrat miliardy, protože firmy ukrývají zisky v zahraničí a vyhýbají se placení daní. Republikáni požadují snížení sazby daně z příjmu právnických osob na 35 procent a snížení daňové zátěže u příjmů, které americké firmy vydělají v zahraničí. Toto opatření by podle jejich názoru podpořilo investování v USA.

Daňová strategie společnosti Apple, která byla využita v tomto případě, spočívá v tom, že Apple využívá rozdílu mezi daňovými zákony v USA a v Irsku. Byly zakládány dceřiné společnosti v zahraničí, čímž se podle amerických zákonů zbavila povinnosti platit daně ve Státech. Zároveň byly vybírány takové země, jejichž legislativa nařizuje hradit odvody v zemi, ze které je firma řízena a kde se koná zasedání správní rady, což probíhá v Kalifornii. Apple tedy nemusí platit daně nikde, a to podle senátorů také neučinil. Jelikož se tak dělo v rámci zákona, jedná se především o etický problém, z porušení zákona Apple nikdo neobvinil.

Firma Apple ke své daňové strategii využívá pět firem v Irsku. Firmy mají stejnou adresu a stejné členy představenstva. V Irsku jich je všech pět zapsáno do obchodního rejstříku, pouze dvě jsou tam ale i daňovými rezidenty a jejich příjmy tam

podléhají platbě daně. To znamená, že další tři firmy nemají ze zákona povinnost v Irsku platit daně. V Irsku firma platí daně v případě, že tam má nejen sídlo, ale i vedení a je odsud řízena a kontrolována.

Podle amerického zákona je firma daňovým rezidentem, tedy poplatníkem, v zemi, kde byla zřízena. Firmy Apple tak nejsou daňovými rezidenty ani v Irsku ani v USA. Hlavní dceřiná firma, holdingová společnost zahrnující maloobchody Apple po Evropě, neplatila firemní daň již nejméně pět let (Barker, 2014).

Podvýbor amerického Senátu také zkoumal daňové strategie dalších amerických nadnárodních firem, jako je Microsoft, Hewlett-Packard a další. I ty se podle podvýboru vyhýbají placení daní přesunem zisků do zahraničí. Jak The New York Times zdůrazňuje, Apple není zdaleka jediný, kdo využívá složitou firemní strukturu či daňové ráje, aby se vyhnul odvodům. V uplynulých měsících evropské autority informovaly, že podobné strategie uplatňují také například Google, Amazon či řetězec Starbucks (Schwartz, 2013).

Jak uvádí Alexander (2013), čelí Mezinárodní společenství daňovým únikům prostřednictvím vzájemného sdílení informací. Současné mezinárodní daňové smlouvy jsou revidovány, aby zahrnovaly daňové dohody o výměně informací - Světové fórum o transparentnosti a výměně informací pro daňové účely sdružuje již 120 členských zemí a snaží se o zajišťování výměny daňových informací v jednotlivých členských zemích. Počet aktivních žádostí o sdílení daňových informací mezi národy stále roste a země, které se spíše brání vzájemné spolupráci (např. Japonsko, Brazílie), jsou v popředí zájmu. Mnoho zemí uzavřelo dvoustranné dohody s klíčovými obchodními partnery. I rozvojové země, například v Africe a Střední Americe s méně sofistikovanými daňovými úřady a méně prostředky směřujících k výběru daní se zapojují do iniciativy sdílení daňových informací. Na začátku ledna 2013 se daňové úřady zemí BRICS (Brazílie, Rusko, Indie, Čína a Jihoafrická republika) zavázaly ke sdílení informací o postupu výběru daní mezi sebou.

Jak je patrné, stává se problematika zdaňování nadnárodních podniků velice ožehavým celosvětovým tématem i vzhledem k tomu, že státní rozpočty hledají jakékoli zdroje svých příjmů a nebudou se chtít smířit se situací, že dochází k nelegálnímu či nemorálnímu jednání a neodvádění daní.

2. 3 Přímé daně v procesu harmonizace

Aktuálnost problému harmonizace přímých daní byla zdůrazněna komisařem pro daně, celní unii, audit a boj proti podvodům Algirdasem Šemetou (komisařem do 1. 11. 2014), který na konferenci „Vývoj daňového prostředí pro růst a konkurenceschopnost“ konané ve Vídni v lednu 2013 ve svém projevu podpořil kodex pro zdaňování podniků a rozšíření základů daně místo zvýšení daňových sazeb. Jako cíl jím bylo stanoveno již v průběhu následujících dvou let zlepšit jednotný trh z daňového hlediska, což s sebou ponese mj. i revizi směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob a směrnice o zavedení daně z finančních transakcí (Šemeta, 2013).

Současný komisař pro daně v EU Pierre Moscovici je bývalým francouzským ministrem financí, jenž pokračuje v připravených postupech v oblasti prohlubování fungujícího jednotného trhu, omezování agresivního daňového plánování, daňových podvodů a úniků, zajišťování transparentnosti a automatické výměny informací, řešení otázky daně z finančních transakcí a společného konsolidovaného základu daně (INTERNATIONAL TAX REVIEW, 2014).

2. 3. 1 Současná výchozí situace

Ekonomická integrace zvyšuje mobilitu zboží, kapitálu a osob. Tím se současně zvyšuje potenciál pro pohyb daňových základů mezi zeměmi, čímž se mohou členské státy pokusit rozšířit svůj samostatný základ daně a zapojit se tak do daňové soutěže. Je to ale proces, který často povede k nižším než optimálním daňovým sazbám a následně nižším veřejným výdajům (Cremer a Gahvari, 2000).

Proces harmonizace v oblasti přímých daní důchodového typu, kam jsou řazeny korporátní daň (v ČR má obdobu v dani z příjmů právnických osob) a osobní daň (v ČR má obdobu v dani z příjmů fyzických osob), je teprve na svém úplném počátku.

Důvodem neochoty spolupráce členských států v této otázce je především vysoká politická citlivost zdanění příjmů a sledování výše sazeb voliči. Přímé daně nastavené národními úpravami představují položku, která je ekonomickými subjekty pečlivě sledována, počítána a plánována. Národní státy si tudíž chtějí i nadále zachovat vlastní suverenitu a nechtějí se jí vzdát ve prospěch nadnárodních institucí jako je EU.

Přesto lze zaznamenat v ladění daňových systémů dílčí úspěchy představující naplnění fáze kooperace v přímém zdaňování, jejichž nositelem je poskytování vzájemných daňových informací, zamezování dvojího zdanění, boj proti daňovým rájům, danění úroků a licenčních poplatků či boje proti agresivnímu daňovému plánování EU (EU Office ČS, 2013b).

V Evropské unii jsou v současnosti dány mantinely daňové harmonizace následovně: osobní důchodové daně zůstávají v kompetenci národních vlád; nepřímé daně tím, že bezprostředně ovlivňují fungování jednotného trhu, stojí v centru pozornosti a snah o jejich harmonizaci; firemní daně zůstávají v kompetenci jednotlivých států, mají napomáhat k volnému pohybu kapitálu a nemají způsobovat škodlivou konkurenci mezi jednotlivými zeměmi a systémy sociálního pojištění a nemají být překážkou svobodného usazování v kterékoliv z členských zemí EU (EU Office ČS, 2013a).

Proces harmonizace přímých daní naráží vedle politické neochoty ještě na technickou a praktickou otázku spočívající v existenci různých účetních systémů používaných v členských zemích, kdy souběžně vedle sebe fungují kontinentální (evropský) účetní systém, jehož zástupcem je např. Německo a ČR a anglosaský účetní systém, užívaný ve Velké Británii. V kontinentálním systému jsou požadavky na účetnictví podrobně rozpracovány v zákonech a dalších právních předpisech vydávaných zákonodárným orgánem. Účetní legislativní úprava je orientována především daňově. Anglosaský účetní systém je založen na zvykovém právu, kdy rozhodující roli hraje precedenční právo. Daňová hlediska jsou oddělena od vykazovaných informací, které jsou prioritně určeny pro externí uživatele (investory) a nikoli pro určení daňového základu (Janoušková, 2007).

Zajímavý průzkum publikovaný v roce 2013 v *European Journal of Political Economy* sledoval chování a postoje zástupců levicových a pravicových politických stran v Evropském parlamentu při prosazování návrhů daňové harmonizace. Bylo zjištěno a doloženo výzkumem, že politická ideologie hraje významnou roli při schvalování návrhů předložených Komisí, neboť politici na levé straně politického spektra silněji podporují zavedení minimálních daňových sazeb, zatímco členové pravice a euroskeptici mají spíše protiharmonizační tendenci. Dále bylo výzkumem zjištěno, že poslanci s akademickým vzděláním v oboru ekonomie a řízení podniku mají

spíše pozitivní postoj k daňové soutěži. Europoslanci s delším členstvím v Evropském parlamentu či politici, kteří jsou členem Výboru pro ekonomické záležitosti, více podporují daňovou harmonizaci. Politici ze zemí s vysokým daňovým zatížením podniků, velmi podporují minimální daňové sazby, protože je chrání před konkurencí s ostatními členskými státy EU. Dále se v jejich rozhodnutí odráží strach politiků ze zemí se silnou podporou pro sociální rovnost, kdy daňová konkurence vede k "závodu ke dnu", a vyvíjejí tlak na tvorbu sociálního státu. Výsledky tohoto výzkumu významně doplňují odbornou literaturu o daňové konkurenci, kdy bylo dokázáno, že uvedené preference reálných politických tvůrců v oblasti daňové harmonizace, jsou utvářeny mnohem širším spektrem vlivů a faktorů, než dosavadní teorie naznačují, tedy od ideologie až po individuální specifika národních zájmů. Toto zjištění může pomoci vysvětlit, proč je skutečná daňová politika (nejen) v Evropě někdy zcela odlišná od směru, který je doporučován v odborné ekonomické literatuře o veřejných financích (Osterloh a Heinemann, 2013).

2. 3. 2 Harmonizace korporátních daní - vývoj v čase

Počátky harmonizace přímých daní jsou časově výrazně opožděné za harmonizací nepřímých daní (počátek v roce 1967 u harmonizace DPH) a datují se až do roku 1977, ve kterém byla přijata Směrnice č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní. Tato směrnice zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních s cílem potírat daňové úniky, vyhýbání se daňovým povinnostem a identifikovat umělé přesuny zisků ve skupinách nadnárodních podniků. Směrnice také umožnila vstup pracovníků správce daně členského státu na území jiného členského státu. Výměna informací je uskutečňována jako spontánní, automatická či na základě vyžádání.

Jelikož je současná doba ve znamení výrazné mobility daňových poplatníků, zvýšení počtu příhraničních transakcí a internacionalizaci finančních nástrojů, došlo ke zrušení výše uvedené směrnice a její nahrazení Směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní, kterou jsou povinny členské státy implementovat do národní právní úpravy k 1. 1. 2013.

Jak uvádí Szarowská (2008), OECD v roce 1990 zveřejnila, že 60 % světového obchodu probíhá v rámci obchodních skupin. Existence rozdílných základů v systémech zdanění společností vytváří překážky přeshraniční činnosti těchto společností a má za následek administrativní a ekonomickou neefektivnost a negativní dopad na hospodářský růst a konkurenceschopnost podniku, jak na vnitřním, tak i na mezinárodním trhu.

Evropský parlament schválil dne 13. 12. 2005 Usnesení o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob 2005/2120 a konstatoval, že evropské společnosti působící na vnitřním trhu jsou při svých investicích nebo působení v jiném členském státě omezovány daňovými překážkami, problémy dvojího zdanění, vysokými náklady na dosažení shody, překážkami v oblasti příhraničních kompenzací zisků a ztrát, v oblasti příhraničních restrukturalizačních operací či převodních cen pro daňové účely. Evropský parlament je přesvědčen o tom, že: *„je zapotřebí užší spolupráce mezi členskými státy v oblasti základu daně z příjmu právnických osob, aby byly odstraněny daňové překážky spojené s konkrétními otázkami, jako jsou:*

- *převodní (transferové) ceny pro daňové účely*
- *fúze a akvizice*
- *přeshraniční restrukturalizace a výplata dividend mezi přidruženými společnostmi“* (Evropský parlament, 2005).

V roce 1990 byla ratifikována Arbitrážní konvence 90/436/EHS, která s účinností od roku 1995 zabraňuje svými metodami a postupy dvojímu zdanění způsobeném rozdílem v chápání transferových cen v různých členských státech. V této době je platnost konvence stanovena do roku 2015, kdy, pokud ji žádný členský stát nevyhoví, bude prodloužena o dalších pět let (Šíroky, 2013).

V oblasti zdanění firem byl rok 1990 mimořádně úspěšný vzhledem k tomu, že byly přijaty další dva významné předpisy, které souvisely se zavedením jednotného trhu v roce 1993, kdy tyto akty vstoupily v platnost. Účelem zavedení Směrnic 90/434/EHS o fúzích, 90/435/EHS o mateřských a dceřiných společnostech bylo odstranění bariér pro koncentraci kapitálu a posílení konkurenceschopnosti na světových trzích (Láchová, 2007).

V roce 1990 v souvislosti s očekávaným vytvořením jednotného trhu byl Evropskou komisí ustanoven Rudingova skupina (dle Onno Rudinga - bývalého nizozemského ministra financí), jejíž cílem bylo zjistit, zda rozdílné výše korporátní daně způsobují deformace na vnitřním trhu, zvláště při posuzování záměru umístění zahraničních investic. Závěry Rudingovy skupiny byly v roce 1992 vydány v souhrnné zprávě. Existence bariér ztěžujících volný pohyb kapitálu a vliv rozdílné sazby daně a rozdílné struktury daně z příjmů právnických osob na pohyb zahraničních investic a na hospodářskou soutěž v ní byly dokázány. Rudingova zpráva na základě zjištěných skutečností doporučila Komisi opatření v oblasti korporátního zdaňování:

- eliminaci dvojího zdanění,
- harmonizaci zdaňování nadnárodních společností,
- zamezení daňovým únikům,
- odstranění daňových předpisů členských zemí, které způsobují překážky v oblasti zahraničních investic (Nerudová, 2014).

Reakcí Evropské komise bylo navržení směrnice, které by zavedly minimální sazbu daně firem ve výši 30 %, v další etapě byl tento návrh ještě zvýšen na 40 %. Členské státy reagovaly na takováto opatření negativně a jakékoliv náznaky o harmonizaci byly považovány za zásah do vnitřních záležitostí. Proto byly tyto návrhy Evropskou komisí staženy (Nerudová, 2008).

V roce 1993 postoupila vzájemná spolupráce členských zemí v jednotném označování daňových subjektů používáním daňového identifikačního čísla (DIČ, angl. VAT Reg. No), jehož užívání zůstalo i v dnešní době povinné.

Na setkání členů Rady ministrů hospodářství a financí (ECOFIN) v roce 1996 byl předložen daňový balíček na eliminaci škodlivé daňové soutěže. Stěžejním prvkem byl kodex chování při zdaňování podniků (COM(97)495 final), s hlavním cílem omezit daňovou konkurenci ve formě daňových preferencí k vysoce mobilním investicím. Kodex obsahoval informace o vytvoření pracovní skupiny, která by vyhodnotila výsledky daňových opatření. Tzv. Primarolo group vznikla v roce 1998 s pracovní náplní zkontrolovat národní opatření spadající do kodexu. Uvedený zvolený postup byl

zhodnocen jako úspěšný, neboť vytvořil tlak na odstranění zveřejněných škodlivých praktik (Janíčková, 2012).

Další sbližování a snaha o hlubší koordinaci přímého zdanění vedla k vydání nařízení Rady č. 2157/2001 ze dne 8. 10. 2001 s účinností od 8. 10. 2004 o statutu Evropské společnosti (SE) jako nové formě právnické osoby s působností v EU. Ta může vzniknout pouze sloučením či přeměnou již existujících firem s upsaným základním kapitálem ve výši 120 000 EUR, s možností přesunu svého sídla v rámci EU bez legislativních překážek. Společnost se registruje v jednotlivých státech EU podle svého sídla. V České republice může mít podobu akciové společnosti, která musí mít před či za jménem uvedeno SE.

Nařízením Rady č. 1435/2003 ze dne 22. 7. 2003 s účinností od 18. 8. 2006 byla ustanovena Evropská družstevní společnost (SCE) Základní kapitál družstva je tvořen členskými vklady a jejich členy mohou být buď fyzické, nebo právnické osoby. Základním účelem SCE je uspokojování potřeb jejích členů nebo rozvoj jejich hospodářských a sociálních činností, zejména uzavíráním smluv se členy na dodávky zboží či poskytování služeb nebo na provedení prací takového druhu, který SCE provádí nebo obstarává. Upsaný základní kapitál musí činit alespoň 30 000 EUR.

Jak Evropská společnost, tak i Evropské družstvo nepředstavují z daňového hlediska žádný posun v harmonizaci přímého zdanění, neboť nemají svůj vlastní režim zdaňování, ale podléhají národní daňové legislativě země, ve které mají své sídlo.

V oblasti korporátního zdaňování je vyvíjena Evropskou komisí další aktivita, když v roce 2001 byla provedena rozsáhlá analýza zdanění právnických osob ve státech Evropské unie a vydána dne 23. 10. 2001 ve zprávě nazvané *Company Taxation in the Internal Market* (COM (2001)582 final). Analýza se zabývá rozdíly mezi daňovými systémy v patnácti členských státech EU a efektivní daňovou zátěží. Mj. jsou v téměř pětisetstránkové zprávě jako hlavní překážky na vnitřním trhu uvedeny: dvojí zdanění dividend a podílů na zisku, rozdílná kompenzace ztrát, ekonomická infrastruktura, zdanění přeshraničních reorganizací či vysoké náklady vyvolané transferovými cenami (Evropská komise, 2001).

Jak zdůrazňuje Nerudová (2011), je ve zprávě dále odhaleno, že současná různorodost daňových sazeb z příjmů právnických osob, která způsobuje různou výši daňového zatížení, má velký vliv na rozhodování o umístování investic. Z pohledu

celkové ekonomické efektivnosti by daňové systémy měly být neutrální, což znamená, že rozhodování o umístování velkých investic by nemělo být ovlivňováno výší sazeb. V tomto případě, by investice stejného druhu, umístované v odlišných státech, neměly čelit rozdílným efektivním sazbám daně.

2. 3. 3 Modely korporativního zdanění

Na základě zjištěných skutečností uvedených v *Company Taxation in the Internal Market*, byly Evropskou komisí navrženy čtyři možné modely korporativního zdaňování v Evropské unii vedoucí k harmonizaci:

1. Home state station - zdanění v domácí zemi.

Model je postaven na principu volitelnosti, kdy v případě jeho přijetí záleží na rozhodnutí členské země, zda k harmonizované právní úpravě přistoupí. Podstatou modelu je možnost právnických osob s přeshraničními aktivitami provést zdanění svých celoevropských příjmů dle právní úpravy platné v členském státě, kde je umístěno sídlo mateřské společnosti. Základ daně z příjmů plynoucích z různých členských států by tak byl konsolidován, což by také umožňovalo přeshraniční uplatnění ztrát. Výhodou by byla možnost zdanit své příjmy pouze podle jedné daňové legislativy, což by vedlo ke snížení vysoké administrativní zátěže a nákladů zdanění. Na základ daně by každý členský stát uplatňoval sazbu ve výši, kterou by si sám určil. Společnosti, které by do modelu zdanění nevstoupily, by nadále používaly stejný systém, což by vedlo k existenci dvou daňových systémů vedle sebe.

Tento model představuje pouze náznak harmonizace. Reálně nedochází ke sbližování právních předpisů, pouze je uvedena možnost volby jednoho z existujících systémů. Souběžné působení dvou daňových systémů by mělo za následek nadměrnou pracovní zátěž daňové správy a zvyšování kvalifikačních požadavků na zaměstnance daňové správy. Jako pozitivní je možné zhodnotit, že tato varianta je schopna prolomit nepřístupnost jednotlivých vlád v otázkách harmonizace korporátní daně. Přijetí tohoto modelu by vyvolalo nutnost

právních úprav v národních daňových systémech členských států Unie (Zajíčková et al., 2012).

2. Common consolidated tax base - společný konsolidovaný základ daně.

System byl navržen s předpokladem přijetí všemi členskými státy, aby bylo dosaženo skutečného sblížení právní úpravy zdanění právnických osob ve všech členských státech. Nadnárodní korporace by vykazovaly své příjmy v konsolidovaném základu daně. Daňové sazby by nebyly harmonizovány a členské státy by mohly zvolit odpovídající sazbu dle své daňové politiky a tím by neztratily možnost uplatnit své zájmy. Vstup do tohoto modelu by byl dobrovolný a volitelný. Pro výpočet zisku a ztráty na konsolidovaném základě by byl aplikován princip tzv. *formula apportionment*, který představuje systém standardizovaných pravidel pro výpočet harmonizovaného základu daně. Daňové výnosy by plynuly do jednotlivých členských států, v nichž má právnická osoba své dceřiné společnosti, na principu proporcionality, a tam teprve následně by byly zdaněny příslušnou daňovou sazbou.

Při porovnání obou uvedených modelů je zřejmé, že jsou téměř shodné a liší se pouze v malých znacích. Výhoda obou modelů spočívá v možnosti sestavení konsolidovaného základu daně, což by bylo výhodné se současnou možností uplatňování ztrát vzniklých v jednom členském státě proti vytvořenému zisku v jiném členském státě. Model s sebou nese výrazné nároky při spravování daně z příjmů a nutnou spolupráci v předávání daňových informací v rámci celé EU. Původně povinný vstup do tohoto modelu pro nadnárodní korporace byl v rámci ústupů neochotným členským státům odložen a v době předložení návrhu byl nakonec zvolen systém dobrovolného vstupu do modelu. Tím se ale na druhé straně vytváří prostor pro daňové úniky a pro jednání označované jako forum shopping, kdy právnická osoba ve snaze o snížení daňové povinnosti srovnává a kalkuluje s daňovými úpravami jednotlivých členských států a následně si vybírá za své sídlo ten stát, jehož daňové podmínky jsou pro podnikové zdanění nejvýhodnější a daň vychází jako nejnižší v rámci EU. Nevhodně zvolená možnost volby a nikoliv povinnost

vstupu korporací do modelu společného konsolidovaného základu daně by tak ve svém konečném důsledku rozšířila spekulativní a manipulační prostor v oblasti zdaňování a umožnila vyhýbání se daňové povinnosti či daňové úniky, což jistě není v souladu s koncepcí EU (Zajíčková et al., 2012).

3. European Union company income tax - evropská daň z příjmů korporací.

Tento model oproti oběma předcházejícím obsahuje navíc sjednocení daňových sazeb. Vybraná evropská daň měla být původně příjmem do rozpočtu Evropské unie. Tato daň byla zamýšlena jako doplněk konceptu fiskálního federalismu, který předpokládá nejen společný evropský rozpočet všech členských států, ale také harmonizované daně jako příjmy tohoto rozpočtu, tedy daň z příjmů jako jeden z vlastních zdrojů rozpočtu EU. Tento model předpokládá vytvoření Evropského správce daně, na kterého by byly přeneseny kompetence správců daní z příjmů jednotlivých členských států.

4. Compulsory harmonised corporate tax base - harmonizovaný povinný základ daně.

Model předpokládá plnou konsolidaci, doplněnou závazností právní úpravy pro všechny právnické osoby v EU, bez možnosti volby vstupu do systému, ale s povinností zvolit tento model (Zajíčková et al., 2012).

Zavedení povinného základu daně by pro všechny společnosti odstranilo problém souběžné existence dvou systémů zdaňování - evropské a národní právní úpravy. Došlo by k výraznému omezení daňové konkurence, protože státy by přestaly soutěžit o přilákání daňových základů společností s celoevropskými aktivitami. Tento model zcela eliminuje prostor pro spekulace, daňové úniky a pro nejrůznější formy daňových arbitráží.

Evropská komise tento model neprosazuje jako svůj dlouhodobý cíl, kterého by mělo být dosaženo. Jedná se o velice citlivou otázku na politické scéně, kdy jsou státy zbaveny z velké části národní daňové suverenity. K tomu se členské státy nestaví kladně, a proto je prosazení tohoto modelu více než nereálné (Nerudová, 2014).

Rok 2003 se stal rokem schválení dvou směrnic v oblasti přímých daní. Směrnice 2003/48/ES - Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru týkající se fyzických osob a Směrnice 2003/49/ES - Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků, podle které jsou úroky nebo licenční poplatky mající zdroj v členském státě osvobozeny od veškerých daní, které na ně jsou formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném státě uloženy, pokud skutečný vlastník úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společností členského státu.

Sdělení COM(2003)726 ze dne 24. 11. 2003 hodnotilo úspěšnost zvolené strategie z roku 2001, stanovilo pro následující období „two-track strategy“ - tj. souběžné prosazování dvou cílů v oblasti přímého zdanění z hlediska času:

- krátkodobý cíl je představován činnostmi a opatřeními vedoucími k daňovému ulehčení příhraničních aktivit,
- dlouhodobý cíl by měl vést k vytvoření jednotného společného konsolidovaného základu daně.

Ve sdělení je konstatováno, že se podpora koordinovaného přístupu k jednotnému konsolidovanému základu daně z příjmů korporací mezi členskými státy zvýšila, nicméně některé členské státy se stále zdráhají zvolit tuto cestu. Komise dále uvádí, že nastal posun k možnému využití pravidel IFRS/IAS jako výchozího bodu pro stanovení společného konsolidovaného základu daně a že „*se zvýšila možnost provázání nového daňového základu přímo na účetní závěrku sestavenou dle IFRS*“ (Evropská komise, 2003a).

Dlouhodobý cíl je zastoupen myšlenkou konstrukce společného konsolidovaného základu daně korporací, jež by měl za následek následující přínosy:

- výrazně by se snížily náklady zdanění společnosti - namísto současných 28 národních systémů států EU by fungoval jediný společný princip pro firmy, které do modelu vstoupí,
- došlo by k odstranění překážek při přeshraničních fúzích a akvizicích při řešení problematiky zdaňování kapitálových zisků,

- automaticky by docházelo ke kompenzaci ztrát z činnosti v jednom členském státě ziskem z činnosti vytvořeném v jiném členském státě,
- došlo by k odstranění agendy náročného stanovení daňových transferových cen (transfer pricing), čímž by se snížily náklady u firem a administrativní náročnost daňových správ,
- byly by vytvořeny podmínky pro spravedlivou daňovou soutěž, kdy by se zlepšila transparentnost podnikání; uvedené národní daňové sazby by měly stejnou vypovídací hodnotu.

Zavedení společného konsolidovaného základu daně s sebou nepřináší pouze pozitivní vlivy, ale je zapotřebí rozpoznat také případné negativní dopady vzhledem k tomu, že zavedení tohoto modelu je uvažováno v nepovinné rovině, existoval by tím vedle jednotlivých národních daňových úprav v členských státech EU navíc ještě další model zdaňování, který by mohl vytvářet prostor k daňovým spekulacím, daňovým únikům a nečisté daňové soutěži, což není žádoucí pro optimální fungování jednotného volného trhu (Evropský hospodářský a sociální výbor, 2011).

2. 4 Vývoj myšlenky CCCTB - geneze návrhu

Po zveřejnění studie o zdanění podniků v roce 2001, Komise vedla širokou diskusi s odbornou veřejností v podobě série konzultací. Nejdůležitějším krokem v tomto procesu bylo vytvoření pracovní skupiny pro společný konsolidovaný základ daně (CCCTB WG - Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group) složený z odborníků všech daňových správ členských států. Pracovní skupina pro CCCTB byla zřízena v listopadu 2004 a setkala se během svého působení do dubna roku 2008 celkem na třinácti plenárních zasedáních. Současně bylo zřízeno šest podskupin za účelem prozkoumání konkrétních oblastí do větší hloubky. Úloha národních odborníků byla omezena na poskytování technické pomoci a poradenství útvarům Komise. Pracovní skupina CCCTB WG se setkala v rozšířeném složení třikrát (prosinec 2005, 2006 a 2007) s klíčovými odborníky z oblastí podnikání, z obchodních a profesních asociací a akademické obce, aby všichni vyjádřili své názory na problematiku CCCTB.

Komise rovněž uspořádala konference v Bruselu (duben 2002) a v Římě (prosinec 2003) s italským předsednictvím na téma Evropská konference o zdanění společností. V únoru 2008 se konala ve Vídni další konference podporovaná Komisí a akademickou obcí, kde byly podrobně diskutovány vybrané položky týkající se společného konsolidovaného základu daně z příjmů (Loyens & Loeff CCCTB-team, 2011). Tato pracovní komise měla za cíl vymezit a definovat společný konsolidovaný základ daně, daňové principy, základní účetní a daňové operace a definovat mechanismus, podle kterého bude společný konsolidovaný základ daně rozdělen mezi členské státy EU - tzv. alokační mechanismus. Pracovní skupina vypracovala během své existence více než 50 pracovních dokumentů, které byly podkladem pro harmonizační proces přímých daní (Evropská komise, 2011a).

Dne 20. října 2010 konzultovala Komise s daňovými odborníky z členských států, se zástupci významných podniků, expertů a akademiků některá sporná témata, která pracovní skupina pro CCCTB znovu přehodnotila a přepracovala od svého posledního zasedání v dubnu 2008 (Loyens & Loeff CCCTB-team, 2011).

Vyvrcholení dosavadních snah Evropské komise o harmonizaci daní z příjmů představovalo dne 16. března 2011 vydání návrhu Směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. Součástí návrhu směrnice se stala i zpráva o kompletním posouzení dopadu zavedení společného základu daně z příjmů vydaná na základě výsledků studií zpracovaných významnými společnostmi jako European Tax Analyzer (ETA), Pricewaterhouse (PWC), databáze Amadeus a Orbis, studie Deloitte a studie CORTAX. Ve studiích došlo ke srovnání hospodářských, sociálních a environmentálních dopadů na společnost.

Konkrétně byly ve zprávě analyzovány možnosti zavedení společného základu daně v konsolidované podobě či bez konsolidace a současně zavedení ve volitelné či povinné podobě. Byly zkoumány následující daňové scénáře (Evropská komise, 2011b):

- **volitelný společný základ daně z příjmů právnických osob (volitelný CCTB),**

podle kterého by společnosti, jež jsou rezidenty EU a stále provozovny mají na území EU, měly mít možnost počítat svůj základ daně dle souboru společných daňových pravidel pro celou Unii. U transakcí uvnitř skupiny by

zůstalo zachováno oddělené účetnictví (separate accounting - SA model), kdy by se ceny jednotlivých transakcí stanovovaly podle zásady tržního odstupu, protože systém by nezahrnoval konsolidaci zdanitelných hospodářských výsledků,

- **povinný společný základ daně z příjmů právnických osob (povinný CCTB),**

podle kterého by společnosti, jež jsou rezidenty EU a stálé provozovny mají na území EU, musely počítat svůj základ daně podle daňových pravidel pro celou Unii. Daň z příjmů právnických osob 28 vnitrostátních daňových systémů by byla nahrazena novými pravidly. Nedošlo by zde ke konsolidaci, a tak by rozdělování zisku u transakcí uvnitř skupiny probíhalo podle odděleného účetnictví (separate accounting),

- **volitelný společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (volitelný CCCTB),**

je představován soubory pravidel zavádějící konsolidovaný základ daně pro celou EU a stal by se další alternativou k současným 28 vnitrostátním daňovým systémům daně z příjmů právnických osob. Při rozdělování příjmů mezi přidruženými podniky by bylo používáno oddělené účetnictví. Společnosti, jež jsou rezidenty EU nebo stálé provozovny nacházející se v EU vlastněné společnostmi, které nejsou rezidenty Unie, by vytvořily sloučením dílčích zdanitelných výsledků hospodaření každého člena skupiny konsolidovaný základ daně, který by se následně přerozdělil podle předem stanoveného mechanismu rozdělování podle určitého vzorce. Společnosti, které jsou rezidenty EU nebo stálé provozovny, které se nacházejí v EU a jsou vlastněné společnostmi, jež nejsou rezidenty EU, by měly právo uplatňovat CCCTB za předpokladu, že splňují podmínky pro vytvoření skupiny a všichni způsobilí členové se rozhodnou uplatňovat společná pravidla (podle zásady „všichni nebo nikdo - all-in all-out“),

- **povinný společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (povinný CCCTB),**

společnosti, jež jsou rezidenty EU nebo stálé provozovny nacházející se v EU vlastněné společnostmi, které nejsou rezidenty Unie, by byly povinny uplatňovat pravidla CCCTB, pokud by splňovaly požadavky na způsobilost pro vytvoření skupiny.

Analýza dopadů jednotlivých typů společného základu daně z příjmů prokázala, že nejvhodnějšími variantami z výše uvedených se jeví volitelný nebo povinný společný konsolidovaný základ daně z příjmů, který by nejlépe vedl k odstranění zjištěných daňových překážek, umožnil by přijímat racionálnější ekonomická rozhodnutí, a tím by se zvýšila celková efektivita hospodářství. Dva hlavní důvody, které sehrály roli v rozhodování ve volbě povinného či volitelného CCCTB, spočívaly ve zjištění, že volitelný CCCTB má příznivější dopad na zaměstnanost a že k zavedení nové metody výpočtu základu daně nebude nucena každá společnost v Unii (bez ohledu na to, zda působí ve více než jednom členském státě) (Evropská komise, 2011a).

Zavedením společného konsolidovaného základu daně z příjmů korporací by bylo možné pojímat Evropskou unii jako jeden společný trh se zprůhledněným daňovým systémem. Lze očekávat zvýšení atraktivity EU v mezinárodním měřítku, což by vedlo ke zvýšení investičních aktivit společností v rámci Unie, s pozitivním dopadem na tvorbu a zvýšení pracovních míst. Nevýhodou dobrovolné akceptace principu CCCTB zůstává, že členské státy budou muset spravovat souběžně dva odlišné daňové systémy - unijní a národní, což bude klást vysoké nároky na správce daně a zároveň je možné nadále očekávat daňové spekulace a úniky, daňové arbitráže, a proto bude třeba velmi pečlivě ošetřit možnosti vstupu a výstupu ze systému CCCTB (Sobotková, 2011).

Zásadní nevýhodou dle Nerudové (2011) je to, že společnosti bez celoevropských aktivit na systém nedosáhnou, což výrazně diskriminuje malé a střední společnosti, pro které byl původně určen systém zdanění v domácí zemi.

K posunu ve vývoji společného daňového základu došlo při jednání Evropského parlamentu dne 19. dubna 2012, kdy byl schválen pozměňovací návrh, ve kterém

poslanci rozhodli, že pro všechny nadnárodní společnosti bude jednotné evropské daňové přiznání povinné a ne dobrovolné, jak doposud navrhovala Komise. Podle europoslanců by měly členské státy návrh na zavedení CCCTB přijmout jednomyslně. V usnesení Evropského parlamentu je uvedeno: „*Vzhledem k tomu, že vnitřní trh zahrnuje všechny členské státy, měl by být CCCTB zaveden ve všech členských státech.*“ Pokud by však mezi státy neexistovala dostatečná společná vůle, je poslanci doporučeno, aby neprodleně začala posílená spolupráce těch zemí, které harmonizaci daňového základu podporují (minimálně je nutná shoda 9 zemí). V takovém případě by CCCTB byl zaveden v omezeném okruhu členských států, z čehož plyne nevýhoda pro ty státy, které by se z procedury vyčlenily – nemohly by totiž žádným způsobem ovlivnit konečnou verzi textu směrnice. Další z pozměňovacích návrhů přijatých Evropským parlamentem zdůrazňuje, že „*směrnice nemá za cíl harmonizaci sazeb daně z příjmů právnických osob*“, ale vzápětí je dodáno, že pokud by se časem prokázalo, že by „*z ekonomického hlediska bylo účinnější, účelnější a spravedlivější*“ zavést minimální sazby, měla by Komise tento krok při příští revizi směrnice uvážit. Proto se řada členských států začíná obávat, že poslední postup Parlamentu připravuje půdu pro budoucí harmonizaci daňových sazeb (Fialová a Houska, 2012).

Nová pravidla by měla podle poslanců po pětiletém přechodném období platit pro všechny nadnárodní firmy s výjimkou malých a středně velkých podniků a mikropodniků. Malým firmám by i nadále zůstalo právo rozhodnout se, zda chtějí daně odvádět podle národních nebo evropských pravidel, naopak na evropské družstevní společnosti vzniklé na základě směrnice č. 2003/72 by se měl CCCTB vztahovat okamžitě (Euroskop, 2012).

Dne 30. května 2012 Evropská komise reagovala na návrh Evropského parlamentu a v rámci dalšího legislativního procesu k přijetí Směrnice by mělo následovat druhé a třetí čtení v Radě a v Evropském parlamentu. Jak je patrné, proces schvalování není zdaleka u konce.

Odhalení daňových podvodů v poslední době, kdy mnoho vysoce postavených nadnárodních společností odvádí mizivé daně z příjmů právnických osob či dokonce žádné daně, poukázalo na závažné nedostatky v mezinárodním daňovém systému a na nutnost pokračování v harmonizaci daňové oblasti jako celku (The Financial Times Limited, 2013).

Určit přesně členské státy, které projekt CCCTB podporují, je obtížné, neboť u mnoha členských států se s postupujícím časem jejich postoj měnil. Společnost *Ernst and Young* vypracovala v roce 2010 studii (An Roinn Airgeadais Department of Finance, 2011) věnující se ekonomickým a rozpočtovým dopadům v EU po zavedení CCCTB. V rámci této studie jsou rozlišovány státy na tzv. výrazné vítěze a poražené, v závislosti na tom jaký vliv by měla případná implementace CCCTB na jejich korporátní příjmy a zaměstnanost. Česká republika pak dle tohoto členění spadá mezi výrazně poražené.

Komise si je vědoma obtížnosti celé záležitosti a předpokládá, že jednání o CCCTB budou trvat minimálně ještě dva roky. Nicméně Evropský parlament i Komise stále počítají alespoň s variantou tzv. posílené spolupráce, na základě které by byl CCCTB uplatňován jen v některých členských státech EU. Avšak samotné spuštění této spolupráce je procesně relativně obtížné. Pokud by byl CCCTB nakonec schválen, může být jeho uplatnění očekáváno nejdříve od roku 2018. Dne 15. prosince 2014 zveřejnila Evropská komise svůj program na rok 2015, a to včetně plánu, který obsahuje celkem 23 priorit. Jedna z těchto priorit má název „Spravedlivější přístup ke zdanění“ jako akční plán pro boj proti daňovým únikům a podvodům, včetně přechodu na systém opatření týkající se zdaňování zisku v zemi, kde byl vytvořen. Komise jako hlavní nástroj pro dosažení a posílení daňové spravedlnosti považuje právě zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (Evropská komise, 2015a).

2. 5 Stanovisko vlády ČR k CCCTB

Vláda ČR vydala závěrem roku 2011 své stanovisko, ve kterém se domnívá, že zavádění autonomních procesních postupů pro správu CCCTB by mělo být velmi omezeno. Je preferován přístup, kde procesní postup hlavního správce daně je dán vnitrostátním právním řádem příslušného státu a spolupráce mezi správci daně jednotlivých členských států se realizuje prostřednictvím již existujících právních nástrojů. Základem procesní úpravy a správy CCCTB by i nadále měl zůstat princip garance správnosti úkonů, tj. pravomoc přezkumu by měla být vyhrazena orgánům státu, podle jehož práva byl úkon vykonán. Vláda ČR by přivítala podrobnější

rozpracování vztahu mezi hlavním správcem daně a správci daně ve státech ostatních členů skupiny, a to především ve vztahu k stanovení základu daně a jeho převedení jednotlivým státům.

Pro vládu ČR je volitelný konsolidovaný model harmonizovaného základu daně ten nejméně výhodný z možných, neboť by znamenal na jedné straně značné dodatečné administrativní náklady pro daňovou správu a na druhé straně citelný výpadek daňových příjmů do státního rozpočtu. Navíc z politického hlediska je pravděpodobné, že v delším horizontu by CCCTB postupně vedl i k harmonizaci samotných daňových sazeb v EU, čímž by Česká republika přišla o významnou komparativní výhodu na evropském trhu.

V případě zavedení CCCTB by státy již nebyly motivovány využívat nižší sazbu daně z příjmů právnických osob jako pobídková nástroj pro zahraniční investory, neboť výnosy z těchto investic by se v důsledku konsolidace přelévaly do jiných členských států. Daňová soutěž by tak postrádala ekonomickou racionalitu.

Konsolidace daňových základů je pro vládu ČR nepřijatelná, ale přesto bude v rámci projednávání návrhu CCCTB v orgánech Rady usilovat o co nejvýhodnější nastavení parametrů týkajících se zavedení pravidel pro výpočet společného základu daně a o co nejvýhodnější podobu vzorce pro rozdělení konsolidovaného základu (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2011).

Prezident ČR Zeman dne 10. 6. 2013 podpořil při jednání s předsedkyní evropských odborů B. Ségolovou společnou evropskou daň z příjmů firem ve výši 25 % (EUROSKOP, 2013).

2. 6 Charakteristika systému CCCTB

Koncepce CCCTB by měla být na základě volitelnosti přístupná bez ohledu na velikost všem společnostem, jak mezinárodním, tak i malým a středním podnikům, u kterých by při uplatnění CCCTB mohlo dojít ke snížení vyvolaných nákladů zdanění při expanzi do dalších zemí EU. Společnosti, které dle svého rozhodnutí vstoupí do systému CCCTB, by uplatňovaly pouze jednotná unijní daňová pravidla a komunikovaly by s jedním správcem daně označovaným jako hlavní daňový orgán, stanoveným v rámci EU jako daňová správa státu, ve kterém je daňovým rezidentem

mateřská společnost skupiny a tudíž by již nepodléhaly vnitrostátnímu zdanění daní z příjmů právnických osob (Evropská komise, 2011a).

„Komise odhaduje, že CCCTB ušetří podnikům v celé EU každoročně 700 milionů EUR díky nižším nákladům na dosažení souladu s předpisy a 1,3 miliardy EUR prostřednictvím konsolidace. Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob zároveň EU přemění v mnohem lákavější trh pro investory ze třetích států“ (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2011).

Harmonizace korporátních daní bude zaměřena pouze na výpočet daňového základu a nebude zasahovat do finančního účetnictví. Členské státy si zachovají svá vnitrostátní pravidla finančního účetnictví a výkaznictví, přičemž systém CCCTB zavede samostatná pravidla pro výpočet daňového základu společností. Tato pravidla se nedotknou přípravy ročních nebo konsolidovaných účetních závěrek. Záměrem není rozšířit harmonizaci na sazby. Každý členský stát na svůj podíl daňového základu daňových poplatníků uplatní svou vlastní sazbu.

Dle EHS je zásadní v době, kdy jsou veřejné finance v celé EU pod značným tlakem, aby členské státy nepocítily negativní dopady na své příjmy a mohly předvídat důsledky pro své národní účty. Členské státy mají i nadále volnost v rozhodování o výši sazby daně uplatněné na podíl daňového základu, který na ně připadá. Opatření hospodářské politiky však lze v daňovém právu týkajícím se CCCTB přijímat již jen na evropské úrovni. Existují obavy, že to učiní Evropu méně flexibilní a konkurenceschopnou v soutěži o přímé zahraniční investice, což by mohlo způsobit ztrátu investic ve prospěch zemí, jako jsou Švýcarsko či Singapur.

V důsledku CCCTB by mohlo dojít k omezení suverenity jednotlivých států, k omezení různých možností v oblasti daní, k poklesu daňových příjmů nebo k jiným neúmyslným dopadům. Zejména hrozí, že by Evropská unie v rychle se měnící a nelítostně konkurenční globalizované ekonomice při uplatňování systému CCCTB ve všech členských státech neměla odpovídající nástroje pro rychlou reakci na globální daňové změny nebo balíčky pobídek (například pro výzkum a vývoj), což by mohlo způsobit ztrátu přímých zahraničních investic.

CCCTB povede k odstranění narušení hospodářské soutěže v Unii díky daňovým pravidlům. Zavedením CCCTB již podnikatelská rozhodnutí na vnitřním trhu nebudou záviset na daňových hlediscích. CCCTB tak podpoří spravedlivou

a udržitelnou hospodářskou soutěž a bude mít pozitivní dopad na růst a tvorbu pracovních míst (Evropský hospodářský a sociální výbor, 2011).

Návrh Směrnice Rady evropské komise ze dne 3. 10. 2011 KOM (2011)121 v konečném znění/2 ruší a nahrazuje dokument ze dne 16. 3. 2011 KOM (2011)121, (který je v odborné literatuře častěji zmiňován), upravuje a definuje související okruhy pro účely CCCTB.

2. 6. 1 Definice společného konsolidovaného základu daně z příjmů

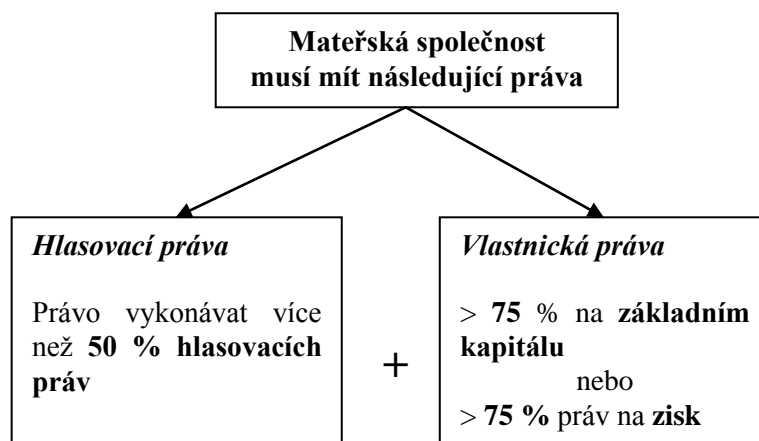
CCCTB je představován systémem společných pravidel pro výpočet daňového základu společností, jež jsou daňovými rezidenty v EU, a poboček společností ze třetích zemí umístěných v EU. Společný fiskální rámec konkrétně stanoví pravidla pro výpočet individuálního daňového výsledku každé společnosti (nebo pobočky), konsolidaci těchto výsledků v případě existence dalších členů skupiny, a rozdělení konsolidovaného daňového základu mezi všechny způsobilé členské státy.

Základním prvkem systému je konsolidace. Konsolidací je myšleno sečtení všech základů daně členů skupiny, jehož výsledkem bude konsolidovaný základ daně skupiny z podnikatelské činnosti na území Evropské unie. Výpočet základu daně se provádí za každé zdaňovací období trvající dvanáct po sobě jdoucích měsíců konzistentním způsobem, pokud není výjimečnými okolnostmi odůvodněna změna.

Aplikace systému CCCTB bude možná u společností tvořících skupinu, kdy všechny přímé i nepřímé dceřiné společnosti budou tzv. způsobilou společností, která patří do skupiny, při splnění následujících pravidel:

- mateřská společnost bude mít více než 50% podíl na hlasovacích právech dceřiné společnosti a
- vlastnický podíl na základním kapitálu nebo právo spojené s nárokem na zisk jiné společnosti, a to vždy z více než 75 %.

Následující obrázek č. 1 zobrazuje společnosti, které mohou vytvořit skupinu při dodržení uvedených podmínek:



Obrázek 1 – Schéma podmínek pro vytvoření skupiny z pohledu konsolidace
Zdroj: vlastní zpracování

Za způsobilou společností pro zvolení systému CCCTB se považuje dle Směrnice¹ společnost založená podle právních předpisů příslušné země EU či třetí země, pokud mají formu uvedenou v příloze I Směrnice a pokud podléhají některé dani z příjmů právnických osob podle přílohy II Směrnice. Do uvedeného konceptu mohou vždy vstoupit evropská společnost a evropská družstevní společnost. Vzhledem k podmínkám v České republice to znamená, že se Směrnice bude vztahovat na akciové společnosti, s.r.o., v.o.s., komanditní společnosti a družstva, podléhají-li dani z příjmů právnických osob. I když je veřejná obchodní společnost taxativně uvedená v příloze I Směrnice, vzhledem k tomu, že podléhá dani z příjmů fyzických osob, bude ze vstupu do systému vyloučena.

První část testu pro vytvoření skupiny je splněna, jestliže má mateřská společnost právo vykonávat více než 50 % hlasovacích práv v přímé nebo nepřímé dceřiné společnosti. Takováto dceřiná společnost může mít sídlo v EU nebo ve třetí zemi. Směrnice stanoví, že jakmile je u přímých a nepřímých dcer dosaženo prahové 50% hodnoty pro hlasovací práva, je to posuzováno jako 100% držení vlastnických práv mateřskou společností. Posouzení kritérií pro vlastnictví kapitálu a zisku se stanoví

¹ V následujícím textu uváděné zkrácené označení „Směrnice“ představuje Směrnici KOM (2011)121 o společném konsolidovaném základu daně z příjmů korporací

prostřednictvím vynásobení podílů držených v dceřiné společnosti na každé úrovni hierarchie, kdy se berou v úvahu vlastnická práva ve výši 75 % nebo nižší, která přímo či nepřímo drží mateřská společnost včetně práv ve společnostech, které jsou rezidenty třetí země (KPMG, 2011).

Uvedené podmínky by měly platit po celé zdaňovací období. Při jejich nesplnění by měla společnost ze skupiny okamžitě vystoupit. Zároveň by měl být splněn časový test, který stanoví, že členství ve skupině musí trvat alespoň devět měsíců. Pokud by časový test nebyl splněn, bylo by se subjektem zacházeno, jako by se členem skupiny nikdy nestal (Evropská komise, 2011a).

Konsolidovaný základ daně je založen na výsledkovém principu, kdy jsou do něj zahrnovány všechny zdanitelné příjmy (výnosy), které nejsou taxativně vyjmuty ze zdanění a vyjmenovány ve Směrnici, jež jsou poníženy o náklady daňově uznatelné, osvobozené příjmy a další odečitatelné položky jak je uvedeno v tabulce č. 4:

Tabulka 4 – Základní vzorec pro výpočet CCCTB

ZÁKLAD DANĚ =
Zdanitelné příjmy, resp. výnosy
- osvobozené příjmy
- odečitatelné výdaje
- další odečitatelné položky

Zdroj: vlastní zpracování dle Směrnice KOM (2011)121/2

Základ daně vychází ze zdanitelných příjmů, které se poníží o osvobozené příjmy, odečitatelné výdaje, případně další odečitatelné položky.

2. 6. 2 Vymezení příjmů a výdajů pro účely zjištění základu daně

Příjmy jsou definovány velice široce v článku 4 *Definice* a zahrnují výnosy z prodeje a z jakýchkoli jiných transakcí, očištěné o daň z přidané hodnoty a ostatní daně a poplatky vybírané jménem státních orgánů, ať jsou peněžní či nepeněžní povahy, včetně výnosů ze zcizených aktiv a práv, z úroků, dividend a jiných forem rozdělení zisku, výnosů z likvidace, licenčních poplatků, dotací a grantů, přijatých darů, odškodnění a dobrovolných plateb, nepeněžní dary poskytnuté daňovým

poplatníkem. Nezahrnují vlastní kapitál získaný daňovým poplatníkem ani dluhy vrácené daňovému poplatníkovi. Základ daně se vykazuje v Eurech. Pouze v případě, kdy se daňový poplatník bude nacházet v jediném státě, kde dosud není přijaté Euro, bude se prvotně vykazovat v národní měně. Následný přepoččet se provede ročním průměrným směnným kursem vyhlášeným Evropskou centrální bankou k poslednímu dni zdaňovacího období.

Jako osvobozené příjmy, které nepodléhají zdanění, jsou taxativně určeny položky uvedené v tabulce č. 5:

Tabulka 5 – Osvobozené příjmy pro účely CCCTB

OSVOBOZENÉ PŘÍJMY
✓ dotace přímo související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobých aktiv
✓ výnosy ze zcizení (prodeje) aktiv, která nejsou součástí souboru aktiv, včetně tržní hodnoty nepeněžitých darů
✓ výnosy ze zcizení (prodeje) akcií
✓ přijaté rozdělované zisky
✓ příjmy stálé provozovny v třetí zemi

Zdroj: vlastní zpracování dle Nerudové (2011)

Mezi **odčitatelné výdaje** jsou dle Směrnice KOM (2011)121/2 zařazeny v kapitole č. IV čl. 12 všechny náklady na prodej a výdaje vynaložené za účelem dosažení, udržení nebo zajištění příjmů (bez DPH), včetně nákladů na výzkum a vývoj a nákladů vynaložených při získávání vlastního nebo dluhového kapitálu pro účely podnikání.

Mezi **další odečitatelné položky** jsou ve Směrnici zahrnuty odpisy dlouhodobého majetku v článku 13.

Návrh Směrnice obsahuje v článku 14 výčet neodečitatelných výdajů, tzn. takových, o které nelze snížit základ daně, což představuje období daňově neuznatelných nákladů v českých podmínkách dle Zákona o daních z příjmů. Neodečitatelné výdaje jsou uvedeny v následující tabulce:

Tabulka 6 – Neodečitatelné výdaje pro účely CCCTB

NEODEČITATELNÉ VÝDAJE
✓ rozdělované zisky a splátky vlastního kapitálu nebo dluhu
✓ 50 % nákladů na reprezentaci

NEODEČITATELNÉ VÝDAJE	
✓	převod nerozdělených zisků do rezervy, která je součástí vlastního kapitálu
✓	daň z příjmů právnických osob
✓	úplatky
✓	pokuty a penále placené veřejnému orgánu za porušení kteréhokoliv právního předpisu
✓	náklady vynaložené společností na získání příjmů, které jsou osvobozeny podle čl. 11 Směrnice; tyto náklady se stanoví paušální sazbou ve výši 5 % uvedených příjmů, pokud poplatník není schopen prokázat, že mu vznikly nižší náklady
✓	peněžní dary a příspěvky jiným než dobročinným organizacím definovaným v čl. 16 Směrnice
✓	náklady na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení dlouhodobých aktiv, která nesouvisejí s výzkumem a vývojem
✓	daně vybírané v jednotlivých státech (vyjmenované v příloze III Směrnice) s výjimkou spotřebních daní, uložených z energetických výrobků, alkoholu a alkoholických nápojů a zpracovaného tabáku

Zdroj: vlastní zpracování dle KOM (2011)121/2

Při výpočtu konsolidovaného základu daně se vylučují zisky a ztráty z transakcí uskutečněných členy uvnitř skupiny a to v době, kdy oba členové transakce byli v okamžiku transakce členem skupiny.

Rozdělení společného základu daně mezi jednotlivé členské státy by mělo probíhat na základě stanoveného vzorce a tato dílčí část daňového základu by měla podléhat vlastní národní statutární sazbě daně z příjmů právnických osob, která zůstává zcela v kompetenci daného členského státu, čímž by měla být zajištěna spravedlivá daňová soutěž (Sobotková, 2013).

2. 6. 3 Definice dlouhodobých aktiv pro účely zjištění základu daně

Dlouhodobá aktiva jsou zastoupena hmotným majetkem pořízeným za úplatu či vlastní činností poplatníka, nehmotným majetkem pořízeným za úplatu, pokud mohou být samostatně oceněna a používají se při podnikání s cílem dosažení, udržení či zajištění příjmů po dobu delší než 12 měsíců. Za dlouhodobá aktiva nejsou považovány případy, kdy náklady na pořízení majetku, výstavbu nebo zhodnocení jsou v částce nižší než 1 000 EUR. Taková aktiva se neodpisují a mohou být zahrnuta přímo do daňových nákladů. Do dlouhodobých aktiv jsou řazena i finanční aktiva, jež dle Směrnice zahrnují akcie z přidružených podniků, půjčky přidruženým podnikům, účasti, půjčky podnikům, s nimiž je společnost ve spojení dlouhodobá a na základě účasti, investice držené jako

dlouhodobá aktiva, ostatní půjčky a vlastní akcie, pokud národní právní předpisy povolují jejich uvedení v rozvaze. Pro každé dlouhodobé aktivum musí poplatník vést samostatnou evidenci.

Ve Směrnici je uvedena specifická kategorie aktiv, a sice dlouhodobá hmotná aktiva s dlouhou dobou životnosti, což jsou aktiva s dobou životnosti delší než 15 let a vyšší např. letadla a lodě.

Náklady na zhodnocení dlouhodobého majetku jsou představována dalšími dodatečnými výdaji na dlouhodobé aktivum, které výrazně zvyšují kapacitu daného aktiva nebo podstatně zlepšují jeho fungování nebo jsou vynaloženy ve výši větší, než představuje 10 % z odpisové základny.

2. 6. 4 Odpisování dlouhodobých aktiv pro účely zjištění základu daně

V roce, kdy bylo aktivum pořízeno, je možné uplatnit celoroční odpis. V opačném případě, kdy dojde ke zcizení aktiva, se žádný odpis neprovede.

Odpisová základna dle Směrnice v kapitole VI čl. 33 je tvořena veškerými náklady přímo spojenými s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobého aktiva (bez DPH). Tato základna se snižuje o přijaté dotace související s pořízením dlouhodobého aktiva. Je-li dlouhodobé aktivum vyrobeno poplatníkem, je možné do odpisové základny zahrnout i takové nepřímé náklady, které jsou jinak neodečitatelné.

Ekonomický vlastník musí uplatnit odpis, nemá možnost odpisování ani přerušit. Výjimku v tomto směru představuje majetek pořízený na leasing, u něhož lze započítat ekonomickým vlastníkem jako odečitatelný náklad úrokovou složku leasingových plateb, ale odpis nebude ekonomickým vlastníkem uplatňován.

Dle Směrnice se neodpisuje majetek, který se neopotřebuje a nezastarává a finanční dlouhodobá aktiva. Přehled neodpisovaných aktiv je zachycen v tabulce č. 7:

Tabulka 7 – Neodpisovaná dlouhodobá aktiva pro účely CCCTB

NEODPISOVANÁ DLOUHODOBÁ AKTIVA	
Aktiva, u kterých nedochází k opotřebení a zastarávání	půda
	umělecké předměty
	starožitnosti

NEODPISOVANÁ DLOUHODOBÁ AKTIVA	
	klenoty
Finanční aktiva	akcie přidružených podniků
	poskytnuté půjčky přidruženým podnikům
	investice držená coby dlouhodobá aktiva
	ostatní půjčky a vlastní akcie

Zdroj: vlastní zpracování dle KOM (2011)121/2

Celkový odpis majetku nesmí přesáhnout 100 % odpisové základny. Daňová zůstatková cena aktiva je definována jako odpisová základna snižená o akumulované odpisy k určitému datu.

Návrh Směrnice umožňuje individuální, skupinové a mimořádné způsoby odpisování. Pro dlouhodobá individuální aktiva, jako jsou budovy, se stanovuje lineární odpis individuální na dobu 40 let, pro ostatní hmotná aktiva s dlouhou dobou životnosti se stanoví odpis na 15 let a u nehmotných aktiv se odpis stanoví po dobu, po kterou je uděleno právo nebo po kterou aktivum požívá právní ochrany nebo na 15 let, pokud tuto dobu nelze určit. U aktiv se střednědobým a kratším odpisováním je doporučeno sdružování do skupin (Nerudová, 2008a).

Roční odpisová sazba by v tomto případě činila 25 % odpisové základny. Ta se stanoví na základě daňové hodnoty souboru za předchozí zdaňovací období upravené o aktiva zařazená a vyřazená do souboru v průběhu období. Úpravy budou zahrnovat také náklady na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení aktiv, která se přičtou a výnosy ze zcizení aktiv a veškerá odškodnění obdržaná za ztrátu nebo zničení aktiva se odečtou. Dosáhne-li odpisová základna záporné částky, připočte se k ní taková částka, aby se odpisová základna rovnala nule, a zároveň se tato dorovnávací částka připočte k daňovému základu (Sobotková, 2011).

Mimořádný odpis dlouhodobého aktiva bude možné uplatnit u neodpisovaných aktiv v okamžiku, kdy dojde k trvalému snížení jeho hodnoty na konci zdaňovacího období a poplatník tuto skutečnost doloží. Dojde-li v následujícím zdaňovacím období k opětovnému navýšení hodnoty aktiva, je nutné zvýšit daňový základ o částku provedeného mimořádného odpisu (Evropská komise, 2011a).

2. 6. 5 Zásoby a nedokončená výroba pro účely zjištění základu daně

Dle Směrnice v kapitole II článku 4 jsou zásoby a nedokončená výroba považovány za aktiva držená za účelem prodeje nebo aktiva v procesu výroby držená za účelem prodeje nebo ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které se spotřebují ve výrobním procesu či při poskytování služeb. Článek 29 dále rozvádí charakteristiku zásob a definuje, že úbytky zásob, které jsou nezaměnitelné, se oceňují individuálně. Ostatní zásoby se oceňují konzistentně buď za použití metody FIFO, nebo metodou váženého aritmetického průměru. Pro ocenění zásob podobné povahy a podobného využití se použije stejná metoda. Cena pořízených zásob zachycuje vedle ceny pořízení veškeré náklady související s pořízením zásob (bez DPH).

Na konci zdaňovacího období se zásoby a nedokončená výroba ocení historickou cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou, podle toho, která částka je shledána jako nižší. Při výpočtu základu daně se k odečitatelným výdajům přičte počáteční stav zásob a následně se odečte konečný stav zásob (dle článku 21).

2. 6. 6 Rezervy, nedobytné pohledávky pro účely zjištění základu daně

Směrnice v článku 25 vytváří pro tvorbu rezerv pravidla, která mají základ v Mezinárodních účetních standardech. Rezervy se stávají uznatelnými náklady z hlediska základu daně z příjmů v případě, že na konci zdaňovacího období:

- u daňového poplatníka existuje právní závazek nebo pravděpodobný budoucí právní závazek,
- závazek vyplývá z činností nebo transakcí uskutečněných v tomto zdaňovacím období či předchozích obdobích,
- částka vyplývající ze závazku je spolehlivě odhadnutelná,
- je předpokládáno, že konečné vyrovnání této částky povede ke vzniku odečitatelného výdaje v budoucnu, rozloží se odpočet.

Bude-li se tento závazek vztahovat k činnosti či transakci, které budou pokračovat, rozloží se odpočet poměrně na očekávanou dobu jejího trvání, a to

s ohledem na příjmy, které z nich budou získány. Částky rezerv podléhají na konci zdaňovacího období inventarizaci.

Za spolehlivý odhad je považován očekávaný výdaj potřebný k vyrovnání současného závazku na konci zdaňovacího období. Při určování výše rezervy je nutno zohlednit veškerá rizika a nejistoty. Je-li doba tvorby rezervy 12 měsíců a delší a neexistuje-li sjednaná diskontní sazba, diskontuje se rezerva ročním průměrem sazby Euribor pro závazky se splatností 12 měsíců dle Evropské centrální banky. Při stanovení výše rezervy je nutno brát v potaz také budoucí události a budoucí užítky související s tvorbou rezervy.

Koncept CCCTB upravuje Směrnicí v článku 27 podmínky odpočtu nedobytných pohledávek, které jsou shrnuty v následující tabulce č. 8:

Tabulka 8 – Podmínky odečitatelnosti pohledávek pro účely CCCTB

PODMÍNKY ODEČITATELNOSTI POHLEDÁVEK
✓ poplatníkem byly podniknuty do konce zdaňovacího období všechny přiměřené kroky, vedoucí k uhrazení pohledávky
✓ poplatník se oprávněně domnívá, že pohledávka zůstane nevyrovnaná
✓ u velkého počtu pohledávek stejného druhu je možné spolehlivě odhadnout procentuální podíl nedobytných pohledávek
✓ dlužník není stejné skupiny jako poplatník
✓ nebyl uplatněn mimořádný odpis pohledávky
✓ u pohledávek z obchodních vztahů byla částka zahrnuta do základu daně jako příjem (výnos)

Zdroj: vlastní zpracování dle KOM (2011)121/2

Jestliže dojde k uhrazení pohledávky, u které bylo uplatněno snížení daňového základu pro její nedobytnost, zahrne se získaná částka do základu daně v roce přijetí úhrady.

2. 6. 7 Uplatnění ztráty pro účely zjištění základu daně

Úprava pro uplatnění ztrát v rámci přeshraničních společností v rámci jedné skupiny představuje odstranění velké překážky v oblasti harmonizace přímých daní a dává možnost pro lepší fungování jednotného trhu a volného pohybu kapitálu.

Velký význam by možnost uplatnění ztrát měla mít pro malé a střední podniky (SME), kdy často vznikají počáteční ztráty v případě založení nových přeshraničních společností v důsledku velkých počátečních investic (Nerudová, 2008b).

Ztráta, která v účetním období vznikne poplatníkovi, může být, dle Směrnice v článku 43, v následujících zdaňovacích obdobích odečtena. Nejstarší ztráty se uplatní jako první a to tak, že nesmí docházet ke vzniku záporného základu daně. Časový limit pro uplatnění ztráty není Směrnicí uveden, dá se tedy předpokládat, že její přesun dopředu bude možný po neomezenou dobu; zpětný převod ztrát není dovolen. Jak uvádí čl. 48, může být dosud neuplatněná ztráta vzniklá poplatníkovi před použitím systému CCCTB odečtena od základu daně v míře stanovené uvedenými vnitrostátními předpisy. V tomto případě je zapotřebí rozlišovat ztrátu vzniklou před volbou systému (viz výše) a ztrátu vzniklou při vstupu do skupiny, kterou nelze v daném období započíst proti konsolidovanému základu daně, ale je nutno ji převést do dalšího období, kde může být započtena oproti podílu na skupinovému základu daně.

Pokud poplatník konsolidovanou skupinu opustí, nemá žádný nárok na přidělení části neuplatněné ztráty, a to ani v případě, že se na ni mohl podílet podstatným dílem, vzhledem k tomu, že skupina představuje jedinou entitu. Pouze při zrušení skupiny se veškeré neuplatněné ztráty skupiny rozdělí mezi její členy.

Poplatníci nemohou v žádném případě uplatňovat ztráty proti daňovým základům z minulých let – tzv. metoda „tax loss carry-back“. Tuto metodu používá ve svých vnitrostátních systémech například Francie, Nizozemí a Irsko, u kterých je možné uplatnit ztrátu ve třech předcházejících obdobích, čímž je možné dosáhnout vrácení daně, která již byla odvedena. U Německa a Spojeného království je zpětná uplatnitelnost ztráty pouze v rozsahu jednoho roku.

2. 6. 8 Úroky pro účely zjištění základu daně

Jako úroky definuje Směrnice v článku 81 veškeré příjmy z pohledávek jakéhokoli druhu zajištěných či nezajištěných zástavním právem k nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka a především příjmy z cenných papírů, z obligací, dluhopisů, včetně prémie a výher, které se vážou k těmto cenným papírům.

Jestliže neexistuje dohoda o výměně informací srovnatelná se směrnicí 2011/16/EU a bude-li současně splněna jedna z následujících podmínek, nebudou zaplacené úroky přidruženému podniku, jenž je rezidentem třetí země, odečitatelné. Podmínky pro určení odečitatelnosti úroků:

- daň ze zisku je v rámci obecného režimu třetí země stanovena se zákonnou sazbou daně z příjmů právnických osob nižší než 40 % průměrné zákonné sazby daně z příjmů právnických osob použitelné v členských státech,
- přidružený podnik podléhá zvláštnímu režimu této třetí země, který umožňuje podstatně nižší úroveň zdanění než obecný režim.

Jako výjimečnou situaci, za které je možné považovat úroky za odečitatelné ve výši nepřesahující částku, která by byla stanovena mezi nezávislými podniky, lze považovat stav, kdy jsou úroky zaplacené subjektu, jenž je rezidentem třetí země, se kterou nebyla uzavřena dohoda o výměně informací, při splnění alespoň jedné z podmínek:

- částka těchto úroků je zahrnuta do základu daně jako příjem přidruženého podniku,
- úroky jsou zaplacené společnosti, s jejíž hlavní třídou akcií se pravidelně obchoduje na jedné či více uznaných burzách cenných papírů,
- úroky jsou zaplacené subjektu, který v zemi, kde je rezidentem, aktivně provozuje obchod či jinou hospodářskou činnost.

2. 6. 9 Oceňování pro účely zjištění základu daně

Pro účely výpočtu základu daně jsou transakce dle čl. 22 Směrnice oceňovány následujícím způsobem:

- tržní hodnotou - v případě obdržení nepeněžního daru poplatníkem; jestliže má úplata za plnění zcela nebo zčásti formu nepeněžního plnění; v případě

nepeněžních darů provedených poplatníkem jiným subjektům než dobročinným organizacím,

- peněžní úplatou za plnění, vyjádřené cenou zboží nebo služeb,
- reálnou hodnotou finančních aktiv a závazků určených k obchodování,
- daňovou hodnotou v případě nepeněžních darů dobročinným organizacím, kdy daňová hodnota je představována daňovou zůstatkovou cenou.

2. 6. 10 Rozdělování základu daně v systému CCCTB

Nutnost zavedení alokačního vzorce (tj. vzorce pro rozdělování konsolidovaného základu daně mezi jednotlivé státy) v systému zdaňování konsolidovaného základu daně z příjmů je Komisí spatřován v tom, že existují nepřiměřeně vysoké náklady společností na dodržování právních předpisů a daňových zákonů v 28 členských zemích, což odrazuje především malé a střední podniky od svého zapojení se do přeshraničních aktivit. Z tohoto důvodu by sestavený společný konsolidovaný základ daně měl představovat pomoc pro vyřešení daného problému. Podle zjištění Evropské komise uvedeného v důvodové zprávě představují výdaje mateřské společnosti spojené se založením nové dceřiné společnosti v jiném členském státě v průměru částku ve výši 140 000 EUR na nákladech spojených s daněmi, což představuje 0,23 % obratu společnosti. Malé a střední podniky vynaloží částku ve výši 128 000 EUR, což činí 0,55 % obratu, čímž jsou malé a střední podniky výrazně znevýhodněny. Náklady spojené s daněmi by se měly po zavedení konceptu CCCTB snížit přibližně o 62 % u velkých podniků a o 67 % u malých podniků. Očekává se, že snížení skutečných a vnímaných nákladů na dodržování předpisů bude mít výrazný vliv na středně a dlouhodobou schopnost a ochotu firem expandovat do zahraničí, kdy nejen malé a střední podniky, které se pro systém rozhodnou, budou moci provádět výpočet svého základu daně z příjmů právnických osob pouze podle jednoho souboru daňových předpisů (Evropská komise, 2011a).

Právnické osoby, které by si zvolily zdanění formou CCCTB, mají povinnost podat oznámení o volbě systému správci daně členského státu, v němž je poplatník rezidentem, do něhož mají povinnost zahrnout všechny členy skupiny. Konsolidované

daňové příznání podává hlavní poplatník za všechny členy skupiny a shodně určenou délku zdaňovacího období pro všechny členy skupiny (Zajíčková et al., 2012).

V návrhu Směrnice z roku 2011 bylo počítáno s alokačním vzorcem pro základ daně, který obsahoval tři kategorie se stejnou vahou. Pozměňovací návrh Evropského parlamentu z dubna roku 2012 však upravil podíl vah jednotlivých faktorů, které nicméně zůstaly stejné jako z návrhu z roku 2011.

Faktory vstupující do vzorce rozdělení základu daně jsou zastoupeny faktorem tržeb, objemem mezd, počtem zaměstnanců a aktivy. Sestavení celého vzorce pařilo mezi nejnáročnější politická jednání, kdy se vedly dlouhé diskuse i s odbornou veřejností. Cílem Komise bylo navržení takového mechanismu, jenž by byl jednoduchý, obtížně zmanipulovatelný, spravedlivý a neumožňující nespravedlivou daňovou soutěž.

2. 6. 11 Konstrukce alokačního vzorce

Je naprosto jednoznačné, že rozhodnutí o konečné podobě vzorce pro rozdělení konsolidovaného základu daně na jednotlivé členy skupiny, bude mít zásadní vliv na rozhodování společností o svém vstupu do konceptu CCCTB. Ekonomiky členských států jsou naprosto odlišné svou strukturou a váhy jednotlivých faktorů budou výrazně ovlivňovat konečný podíl na konsolidovaném základu daně (Nerudová, 2012).

Evropská komise zařadila do konstrukce vzorce tyto faktory:

1. **faktor tržeb**, který se skládá z celkových tržeb člena skupiny včetně stálé provozovny. Tržbami se rozumí výnosy z veškerého prodeje zboží a poskytování služeb po odečtení slev a vrácení zboží bez započítání DPH, ostatních daní a cel. Vzájemný prodej zboží a služeb uvnitř skupiny se do tržeb nezapočítává (článek 95 Směrnice),
2. **faktor práce** tvořený z jedné poloviny celkovým **objemem mezd** člena skupiny v čitateli k celkovému objemu mezd skupiny ve jmenovateli a z druhé poloviny z **počtu zaměstnanců** skupiny v čitateli k počtu zaměstnanců skupiny ve jmenovateli. Počet

zaměstnanců se určuje na konci zdaňovacího období (článek 90 Směrnice),

3. **faktor aktiv** složený z průměrné hodnoty všech dlouhodobých hmotných aktiv, která vlastní, má pronajata nebo má pořízena na leasing člen skupiny v čitateli k průměrné hodnotě uvedené ve jmenovateli u všech dlouhodobých hmotných aktiv, která vlastní, má pronajata nebo pořízena na leasing skupina (článek 92 Směrnice).

V následujícím vzorci je uveden postup výpočtu podílu člena skupiny na společném konsolidovaném základu daně označeného jako A; jedná se o původní návrh Evropské komise (Evropská komise, 2011b):

$$\text{Podíl}_A = \left\{ \frac{1}{3} \frac{T^A}{T_{skupina}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{OM^A}{OM_{skupina}} + \frac{1}{2} \frac{PZ^A}{PZ_{skupina}} \right) + \frac{1}{3} \frac{A^A}{A_{skupina}} \right\} \times CCCTB \quad (1)$$

T – představuje tržby,

OM – představuje objem mezd,

PZ – představuje počet zaměstnanců,

A – představuje aktiva,

CCCTB – představuje společný konsolidovaný základ daně.

Vypočtený podíl společnosti A na celkovém konsolidovaném základu daně podléhá daňové sazbě ve výši stanovené národní právní daňovou úpravou.

Evropský parlament (2013b) připomínkoval návrh Evropské komise a podal pozměňovací návrh na následující podobu vzorce:

$$\text{Podíl}_A = \left\{ 0,1 \frac{T^A}{T_{skupina}} + 0,45 \left(\frac{1}{2} \frac{OM^A}{OM_{skupina}} + \frac{1}{2} \frac{PZ^A}{PZ_{skupina}} \right) + 0,45 \frac{A^A}{A_{skupina}} \right\} \times CCCTB \quad (2)$$

Z porovnání obou vzorců je zřejmé, že u parlamentního návrhu dochází ke snížení vlivu u faktoru tržeb a ke zvýšení vlivu objemu mezd, počtu zaměstnanců

i objemu aktiv. Touto úpravou by se posílil podíl na konsolidovaném základu daně takových států, ve kterých je kumulována produkce skupiny, a to v neprospěch států, kde daná skupina uplatňuje své tržby.

2. 6. 12 Názory odborníků na návrh a dopady alokačního vzorce

Volba samotných faktorů uvedených ve vzorci byla předmětem zájmu a diskuse odborníků. Dle Fernández (2012) bude docházet ke zkreslování základu daně u společností, jejichž podnikání spočívá převážně v oblasti obchodování s finančními, popřípadě nehmotnými aktivy, která nejsou do vzorce při výpočtu zahrnována. Jako důvod pro neuvažování dlouhodobých nehmotných aktiv je jejich údajný problém se správným oceněním a s určením lokalizace majetku, finanční výnosy jsou vyčleněny v důsledku jejich obtížné sledovatelnosti.

Bude-li dlouhodobý nehmotný majetek důležitou součástí činnosti u nadnárodní společnosti a bude-li se významně podílet na generovaných příjmech dané společnosti, je navozena otázka, zda je vhodné, aby byl tento majetek z alokačního vzorce vyloučen.

Jak ale uvádí Wetzler (2006), chce-li vzorec co nejméně narušit daňovou konkurenci, měl by být především jednoduchý s vyloučením faktorů, které jsou vysoce mobilní, protože jejich zahrnutí do vzorce by motivovalo daňové poplatníky k tomu, že budou přesouvat tyto faktory do zemí s nízkým daňovým zatížením. Proto dle jeho názoru nedoporučuje zařazení nehmotných aktiv do vzorce, i když paradoxně může tento majetek generovat velké výnosy.

Na podporu alokačního vzorce lze uvést, že již byl vyzkoušen a realizován ve federálním daňovém systému – ve Spojených státech amerických, i když se specifickými odlišnostmi.

Nedá se však předpokládat, že by nasazení podobného vzorce na členské státy EU působilo stejnou měrou, ať již pozitivně či negativně, neboť v USA se jedná o členství států, které mají jednotnou měnu, ekonomické rozdíly mezi jednotlivými státy nejsou tak markantní a rozdíly mezi daňovými sazbami jednotlivých států jsou relativně malé. Deformace způsobené použitím vzorce pro výpočet daňového základu způsobené aplikací vzorce jsou nižší než ty, které se očekávají po zavedení vzorce v Evropské unii.

Dle výzkumu provedeným Mintzem a Weiner (2008), by zvolený vzorec rozdělení, tak jak byl představen Evropskou komisí, v krátkodobém horizontu alokoval největší podíl příjmů z daní do členského státu EU s největším podílem majetku (aktiv) a mzdových nákladů, což povede k tomu, že nadnárodní společnosti s vysokým podílem uvedených faktorů se přemístí do států s nejnižšími daňovými sazbami a v dlouhodobém časovém horizontu bude alokace ve státech s vysokým daňovým zatížením klesat. V praxi se působení vzorce může projevit například v Německu tak, že v krátkodobém horizontu budou příjmy z daní stoupat, ale ve střednědobém až dlouhodobém horizontu bude Německo na příjmech z daní korporací ztrácet, vzhledem k tomu, že firmy přemístí svá výrobní zařízení do států s nižšími sazbami. Variantou řešení negativního působení zavedení CCCTB může být zavedení nižší sazby daně, aby docházelo ke snížení daňového zatížení investic a mzdových zdrojů. Jak je patrné alokační vzorec vytváří konkurenční tlak na pokles daňové sazby v členských státech.

Odborníci z Oxfordského centra pro zdaňování podniků, Devereux a Loretz (2008), podrobili výzkumu vzorec pro rozdělení z hlediska jeho vlivu na daň z příjmů po zavedení CCCTB v členských státech EU na základě účetních dat v databázi ORBIS, kde brali v potaz účetní údaje více než 400 tisíc společností z let 2000-2004 s předpokladem neměnného chování v reakci na prováděné daňové reformy. Bylo zjištěno, že přerozdělovací vliv je nejzřetelnější v působení faktoru počtu zaměstnanců a mzdových nákladů. Vliv mzdových nákladů by způsobil, že daňové příjmy by byly mnohem nižší v zemích s obecně nízkými pracovními náklady zejména v České republice, Maďarsku a Slovenské republice, i když i díky faktorům aktiv a tržeb by tyto země stále přitahovaly daňové příjmy, s celkově nižším výběrem daní v konečném důsledku. Celkové dopady na daňové příjmy Evropské unie byly shledány jako malé – pokles nastane přibližně o 2,5 %. Některé nové členské státy jako např. Maďarsko, Slovensko a menší míře i Česká republika by mohly získat celkově větší příjmy z daní. Naproti tomu Finsko, Německo a Lucembursko by pocítily výrazné snížení svých daňových příjmů. Při simulaci, že CCCTB bude povinný pro všechny členské státy, bylo zjištěno, že ve Španělsku, Slovenské republice, Švédsku a Velké Británii se příjmy z daní výrazněji zvýší, Nizozemsko, Finsko a Irsko bude zavedením povinného konsolidovaného základu daně spíše ztrácet. Bude-li uvažováno, že CCCTB se povinně zavede pouze v 8 zakládajících členských státech, dojde k mírnému nárůstu

celkových daňových příjmů o 0,4 %, ale daňové příjmy budou více nerovnoměrné, kdy Belgie, Francie, Německo a Itálie by získaly větší příjmy z daní, přičemž Lucembursko a Nizozemsko bude čelit výraznému poklesu daňových příjmů. Zůstane-li alokační vzorec ve stejné podobě, jak je navrženo, Nizozemsko by přišlo přibližně o čtvrtinu svých příjmů, neboť se zde nachází velký počet sídel podniků, ale s minimálním počtem zaměstnanců.

V další studii zaměřené na výzkum dat německých nadnárodních podniků použitých z databáze Deutsche Bundesbank bylo simulací povinného CCCTB v zakládajících členských státech zjištěno, že německé příjmy do státního rozpočtu z titulu daně z příjmů právnických osob klesnou o 20 % (Fuest et al., 2007). Tento výsledek je v rozporu s výzkumem Devereux a Loretze (2008), kteří zjistili, že německé daňové příjmy se podle nového systému budou spíše zvyšovat.

Devereux (2008) ve svém článku upozorňuje na skutečnost, že rozdíly ve výši korporační daně budou i nadále rozhodujícím faktorem pro volbu sídla společnosti. Jako velký nedostatek zavedení alokačního vzorce vidí v jeho dobrovolné volbě jednotlivými členskými státy. Za předpokladu, že korporace nebudou chtít platit dobrovolně více daní, je více než zřejmé, že se firmy přikloní k rozhodnutí, která budou celkově snižovat daňové příjmy v rámci Evropské unie. Stěžejním problémem zůstává, že vnitrostátní daňové systémy se v současné době používají pro stanovení daní ze zisku společností, které působí mimo hranice země. Dokud nenastane odstranění tohoto problému, budou nadnárodní společnosti hledat země s nízkými daněmi, ale vlády budou i nadále hledat cestu, jak zdaňovat co největší podíl daňového základu ve své zemi, což v konečném důsledku povede k procesu snižování sazeb daně.

Nerudová (2012, 2014) hodnotí ve svých příspěvcích sílu stanovených vah u jednotlivých faktorů alokačního vzorce a zastává názor, že tento poměr bude mít největší vliv na rozhodnutí členských států, zda si CCCTB zvolí jako systém zdaňování, neboť tyto váhy budou výraznou měrou ovlivňovat podíl konsolidovaného základu daně jednotlivého členského státu. Jako významný krok vidí zapojení České republiky do jednání Evropské komise o konečné podobě vzorce z toho důvodu, že struktura domácí ekonomiky je specifická a výše vah bude ovlivňovat podíl ČR na konsolidovaném základu daně a tedy i celkové příjmy do státního rozpočtu. Dále odmítá návrh nezahrnování nehmotných aktiv do faktoru aktiv při výpočtu základu daně, což by mělo

za následek zkreslování skutečného podílu firmy na činnosti skupiny jako celku u takových skupin, které se specializují na podnikání v oblasti právě nehmotných aktiv, jako je software apod.

V dalším kvalitativním výzkumu (Nerudová, 2013) bylo zjištěno, že hlavní výhodou, pro kterou by měla společnost zvolit režim CCCTB je skutečnost, že je umožněna plná konsolidace, kde se zcela eliminují problémy s převodními cenami, vzhledem k tomu, že se transakce uvnitř skupiny neberou v úvahu a dále, že je povolena kompenzace přeshraničních ztrát.

Stejný názor na nezahrnování nehmotných aktiv a finančních aktiv do alokačního vzorce je vyjádřen odborníky ze společnosti PWC v Lucembursku, kteří vidí problém ve stanovení podílu na základu daně lucemburských holdingových společností, představující podle definice ve Směrnici finanční instituce, což by vedlo ke stanovení nízkého daňového základu v rámci členské země. V článku je dále konstatováno, že navržený vzorec nemusí vést k rozdělení zisku v místě, kde vzniká přidaná hodnota, ale že dojde ke zvýhodnění společností, které mají významný vnitřní trh ve srovnání s menšími zeměmi (Piot et al., 2011).

Změna podmínek zavedení systému CCCTB a stanovených vah v alokačním vzorci byla podpořena v Evropském parlamentu s dánským předsednictvím, kdy bylo navrženo povinné zavedení CCCTB pro evropské společnosti a evropské družstevní společnosti po uplynutí přechodného dvouletého období a pětiletého období pro všechny ostatní podniky, s výjimkou malých a středních podniků. Byl pozměněn vzorec pro rozdělení, kdy aktiva byla zatížena vahou 45 %, objem práce a počtu zaměstnanců vahou 45 % a tržby vahou 10 %, přitom podoba vzorce je klíčová pro výsledné daňové příjmy členských států (More on the CCCTB, 2012).

Průzkum provedený v Rumunsku v roce 2008 ukazuje, že zavedením systému konsolidovaného základu daně by došlo ke zvýšení daňových příjmů o 8 %. Tento výzkum byl ale očištěn o mzdové náklady, které neměli odborníci k dispozici pro dosažení do alokačního vzorce. Je tedy otázkou, do jaké míry tento výzkum odpovídá realitě (Pirvu et al., 2011).

Za použití simulační metody Monte Carlo zkoumali akademici Grisáková, Domonkos a další (2013) dopady alokačního vzorce na jedenácti vybraných společnostech ve slovenských podmínkách a došli k závěru, že užití vzorce by

pravděpodobně vedlo ke snížení vybrané daně z příjmů (při použití dat z roku 2009 by pokles činil 31,9 %; u dat roku 2010 by pokles byl ve výši 14,6 %), především díky vlivu faktoru práce, kdy slovenské mzdy jsou v porovnání s EU-15 výrazně nižší.

Posuzování důsledků zavedení CCCTB v jednotlivých členských státech se stává pro řadu odborníků problematickým, vzhledem k tomu, že neexistuje žádná přístupná databáze daňových přiznání nadnárodních společností. Řada studií pouze simuluje daňové podmínky vycházející z účetních výkazů. Mělo by být zájmem ministrů financí, aby podpořili vypracování co nejdůvěhodnějšího rozboru dopadu zavedení konsolidovaného základu daně v domácí zemi a aby poté dokázali situaci posoudit a rozhodnout, zda zavedení systému při jednáních v Evropské komisi podpořit či nikoli.

Oponenti vytýkají navrženému alokačnímu vzorci zastaralé pojetí podnikání, kdy není brán v úvahu rostoucí význam duševního vlastnictví a finančních aktiv. Především ale nedochází ke zjišťování zásadní informace, a sice, kdo je nositelem podnikatelského rizika v rámci skupiny. Navržený vzorec také může zásadně ovlivnit rozhodování podniků a oblast trhu práce při zavádění nové politiky zaměstnávání pracovníků s ohledem na vyčíslení konsolidovaného základu daně.

2. 7 Daňově účetní otázky v systému CCCTB

Zásadní otázkou, která je pokládána v řadě zemí EU je, jak úzký či široký vztah by měl existovat mezi daněmi a účetnictvím, případně, z jakých účetních standardů by se mělo vycházet při stanovení základu daně. I v České republice se již řadu let vedou odborné diskuse o nastavení míry propojení či oddělení daní a účetnictví. Propojení účetnictví a daní přináší jednodušší systém plnění daňových povinností a následnou kontrolu ze strany finančních úřadů, a proto snižuje náklady vyvolané touto povinností. Účetnictví a daně již ze své podstaty ale plní odlišné cíle a sledují jiné zájmy státu, investorů a společností.

Stanovená pravidla, jimiž se řídí obsah CCCTB, by měla platit, ať je na národní úrovni společností při přípravě daňového účetnictví východiskem účetní závěrka provedená v souladu se standardy IAS/IFRS anebo v souladu s národními účetními standardy. Standardy IAS/IFRS jsou používány jen jako nástroj při navrhování daňového základu, protože poskytují společný jazyk a některé společné definice.

Definovaný právní rámec týkající se CCCTB by měl mít podobu samostatného dokumentu obsahujícího všechny potřebné definice pro určování zdanitelných zisků.

V České republice je pro stanovení základu daně používána výsledková metoda, tzn., že účetní výsledek hospodaření je následně upravován pro daňové účely. Použití této metody by pro účely stanovení CCCTB vyžadovalo společnou definici všech položek tvořících zdanitelný příjem a tvořících daňově uznatelné výdaje, včetně pravidel pro časovou souslednost, která bude určovat, kdy se stávají příjmem nebo výdajem pro daňové účely. Účetnictví by plnilo pouze úlohu základního, ale nezbytného zdroje informací, dokládající správnost výpočtu daňového základu. Zároveň by se stalo východiskem pro ověření, zda všechny relevantní položky byly zohledněny v daňovém hospodářském výsledku - daňové výsledovce. *“Účetnictví by sloužilo jako zdroj informací a nebylo by součástí samotného daňového základu, proto by fakt, že účetnictví a výkaznictví je připravováno podle národních pravidel, neměl podle expertů způsobit významnější problém“* (Treziová, 2007).

2. 7. 1 Vazba daňového a účetního systému

Oba systémy, daňový a účetní, jsou v jednotlivých členských státech charakteristické svoji těsnější či širší provázaností.

Kovanicová (1993) rozlišuje dvojí řešení vztahu mezi účetnictvím a daněmi:

1. jedná se o stav, kdy je účetnictví plně podřízeno daňovému právu, což se projevuje jeho primárním úkolem - a sice vyčíslení daňového základu pro výpočet daňové povinnosti. Tomu odpovídá i vymezení nákladů, výnosů, výsledku hospodaření apod. Toto účetnictví je označováno jako účetnictví daňové,
2. účetnictví plní především úlohu poskytování přesných informací pro finanční řízení podniku, což znamená, že účetnictví věrně zobrazuje ekonomickou situaci podniku. Daňový základ se stanoví mimoúčetními operacemi, i když vychází z výsledku hospodaření zjištěného stanovenými účetními postupy a metodami.

Dle míry a způsobu regulace účetního systému lze z historického hlediska rozlišit kontinentální (evropský), anglosaský (angloamerický), jihoamerický (inflační) a smíšený systém.

Kontinentální účetní systém založený na římském právu je používán ve více než 30 zemích Evropy a například v Japonsku a Alžíru. Existuje v něm úzká vazba mezi daněmi a účetnictvím, kdy účetní výsledek hospodaření je výchozím bodem pro určení daně z příjmů. Finanční účetnictví tohoto systému je silně ovlivněno legislativou, zejména daňovou, významně se orientuje na splnění požadavků státu. Metodika účtování a vykazování je striktně usměrňována zákony a předpisy. Výsledkem právní regulace je normativní úprava účtových osnov a závazných postupů účtování v návaznosti na daňové zákony a obchodní právo. Dalším charakteristickým rysem je skutečnost, že v případě potřeby získání kapitálu se společnosti orientují především na banky, což zpětně ovlivňuje účetní systém v tom, že jsou sledovány informace nutné k získání úvěru, jako je cash-flow, v menší míře pak výsledek hospodaření (Ficbauer J. a Ficbauer D., 2009).

Hinke (2007) rozlišuje v rámci kontinentálního systému německou a francouzskou podskupinu. Vazba mezi účetním a daňovým systémem v rámci německé podskupiny vykazuje znaky pružnosti a je spíše ve volném vztahu. Mezi představitele této podskupiny patří Německo, Rakousko, Švýcarsko, Lucembursko a v některých vlastnostech i Česká republika. Francouzská podskupina je zastoupena Francií, Švédskem, Finskem, Belgií, Španělskem a Portugalskem. Jejím typickým znakem je úzká závislost mezi daňovým a účetním systémem, kdy účetnictví představuje nástroj aplikace makroekonomické politiky jednotlivých vlád.

Anglosaský systém je založen na zvykovém právu, kdy významným prvkem celého systému je precedenční právo. Účetnictví je regulováno prostřednictvím obecně uznávaných postupů v praxi, které se stávají základem obecně uznávaných účetních principů bez nutnosti zakotvení těchto principů v právních předpisech. Systém poskytuje přesné a věrohodné informace především externím uživatelům - potenciálním investorům, kteří vyžadují informace o dosaženém výsledku hospodaření, nikoli o daňovém základu. Účetnictví není deformováno daňovými hledisky. Potřebný kapitál k podnikání není čerpán pouze od bank, ale ve větší míře se využívá i volných peněžních prostředků fyzických osob investujících na burze prostřednictvím akcií či

obligací. Tento systém se uplatňuje ve více než 40 zemích světa např. v USA, Kanadě, Velké Británii, Austrálii, Hong Kongu, Singapuru a Nizozemí (Janoušková, 2007).

Jihoamerický systém se uplatňuje v zemích Jižní Ameriky. Jeho typickým znakem je, že existuje velký nesoulad mezi nízkou cenou vyvážených produktů a relativně vysokou cenou dovážených produktů, což vede ke vzniku inflace nebo hyperinflace. Inflací dochází ke znehodnocování používaných historických cen. Účetní výkazy se v těchto zemích používají často jako výkazy daňové a celé účetnictví se orientuje převážně na potřeby vlády.

Smíšený systém je typickým systémem používaným ve většině bývalých států Sovětského Svazu. Jeho podstatou je snaha o spojení mezi centrálním ekonomickým plánováním a tržní ekonomikou, při kterém dochází k aplikaci prvků kontinentálního i anglosaského systému. Při jeho aplikaci vedou podniky dvojí účetnictví – pro podnik a pro tržní účetnictví. Jeho využití je velmi obtížné a v praxi těžko aplikovatelné (Hinke, 2007).

V České republice je výpočet daňového základu upraven Zákonem o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., který na mnoha místech odkazuje na zvláštní předpis, a sice na Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. a na prováděcí vyhlášku č. 500/2002 Sb., která upravuje účtování podnikatelů v soustavě podvojného účetnictví. Hlavní vazbu mezi daněmi a účetnictvím je možné spatřovat v § 23 odst. 2 Zákona o daních z příjmů, kde je stanoveno, že pro zjištění základu daně z příjmů se u poplatníků vedoucích účetnictví vychází z účetního výsledku hospodaření bez vlivu Mezinárodních účetních standardů. „*Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství, ..., použije ke zjištění výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů rozhodných pro stanovení základu daně zvláštní právní předpis*“. Tímto odkazovaným zvláštním předpisem je Vyhláška č. 500/2002 Sb., upravující mj. i výpočet výsledku hospodaření.

2. 7. 2 Harmonizace účetnictví v Evropě

Od roku 2005 musí povinně společnosti zemí EU, jejichž akcie jsou obchodovány na evropských burzách v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Evropské rady č. 1606/2002 sestavovat účetní výkazy své konsolidované závěrky

podle pravidel IAS/IFRS. Stejně nařízení nastolilo možnost, aby členské státy povolily rozšíření použití pravidel IAS/IFRS i na neregistrované společnosti a na individuální závěrku v závislosti na národní právní úpravě vedení účetnictví těchto subjektů. Výsledkem celého procesu je skutečnost, že v řadě zemí si společnosti mohou vybrat, zda budou účtovat podle národních nebo Mezinárodních účetních standardů, v jiných zemích společnosti povýšily Mezinárodní standardy na úroveň národních standardů a společnosti tak účtují pouze v jednom systému.

Následující tabulka znázorňuje použití Mezinárodních účetních standardů v členských státech Evropské Unie:

Tabulka 9 – Použití IFRS v členských státech Evropské unie

Členský stát	IFRS vyžadovány u domácích kótovaných společností	IFRS u domácích nekótovaných společností
Belgie	ano	IFRS vyžadovány u konsolidovaných výkazů nekótovaných bank a úvěrových institucí. IFRS nejsou povoleny u individuálních závěrek.
Bulharsko	ano	IFRS vyžadovány u konsolidované a individuální účetní závěrky nekótovaných finančních společností a všech velkých nekótovaných a.s. Ostatní neuvedené společnosti mohou používat IFRS.
Česká republika	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných výkazech, povoleny v individuálních výkazech u účetních společností, které jsou součástí skupiny, jež sestavuje své konsolidované závěrky podle IFRS.
Dánsko	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných i individuálních závěrkách.
Estonsko	ano	IFRS vyžadovány u konsolidovaných i individuálních závěrek finančních institucí, povoleny v ostatních společnostech.
Finsko	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných i individuálních závěrkách.
Francie	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných závěrkách a zakázány v individuálních závěrkách.
Irsko	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných i individuálních závěrkách.
Itálie	ano	IFRS povoleny v konsolidované závěrce s výjimkou velmi malých podniků i v individuální závěrce s výjimkou velmi malých pojišťoven a některých regulovaných podniků.
Kypr	ano	IFRS vyžadovány u všech společností.
Litva		IFRS vyžadovány u některých finančních institucí,

Členský stát	IFRS vyžadovány u domácích kótovaných společností	IFRS u domácích nekótovaných společností
	ano	povoleny u ostatních společností.
Lotyšsko	ano ano	IFRS vyžadovány u finančních institucí, u ostatních společností nejsou povoleny.
Lucembursko	ano	IFRS povoleny v přesně vymezených případech.
Maďarsko	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných i individuálních závěrkách. Je nutno vykazovat i dle národních GAAP.
Malta	ano	IFRS povoleny pro všechny společnosti.
Německo	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných i individuálních závěrkách. Je nutno vykazovat i dle národních GAAP.
Nizozemsko	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných i individuálních závěrkách.
Polsko	ano	IFRS vyžadovány u konsolidovaných závěrek bank, povoleny u konsolidovaných závěrek společností, které požádaly o zařazení na burzy nebo kdy jejich matka používá IFRS. Zakazuje se v individuální závěrečné jiných společností.
Portugalsko	ano	IFRS vyžadovány v konsolidovaných závěrkách bank a finančních institucí, povoleny v individuálních výkazech společnosti, jež je v rámci konsolidačního celku, který používá IFRS. V ostatních případech nejsou povoleny.
Rakousko	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných výkazech, zakázáno v individuálních výkazech
Rumunsko	ano	IFRS vyžadovány v konsolidovaných závěrkách bank, povoleny v konsolidovaných závěrkách společností, které požádaly o zařazení na burzy nebo kdy jejich matka používá IFRS. Zakazuje se v individuální závěrečné jiných společností.
Řecko	ano	IFRS povoleny v auditované konsolidované i individuální závěrečné.
Slovensko	ano	IFRS požadovány u konsolidovaných i individuálních závěrek.
Slovinsko	ano	IFRS požadovány u finančních institucí, povoleny u ostatních společností.
Spojené království	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných i individuálních závěrkách.
Španělsko	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných výkazech, zakázány v individuálních výkazech.
Švédsko	ano	IFRS povoleny v konsolidovaných výkazech, zakázány v individuálních výkazech.

Zdroj: vlastní zpracování dle Deloitte (2013)

Z přehledu je zřejmé, že ve všech jurisdikcích EU byly povinně zavedeny IFRS pro společnosti s kótovanými cennými papíry na burze, tak jak bylo požadováno Evropskou komisí. V dalším využití Mezinárodních standardů jsou mezi jednotlivými státy výrazné rozdíly, kdy některé země zcela omezují využití standardů pro individuální účetní závěrku nekótované společnosti jako např. ve Švédsku, Španělsku a Rakousku na rozdíl od států, které i těmto společnostem nabízejí možnost využít IFRS např. v Dánsku, Estonsku. Slovensko dokonce požaduje využití Mezinárodních standardů i v případě individuálních účetních závěrek společností.

Cílem harmonizace oblasti účetnictví v rámci EU, ale i na celosvětové úrovni, se v posledních letech stává sjednocování nikoli účetních postupů ale účetních výkazů, které by měly mít stejnou vypovídací schopnost pro potenciální investory. Účetní informace se stávají základem nejen pro kvalifikovaná podnikatelská rozhodnutí, ale i pro získávání dotací a grantů. Završením celosvětového harmonizačního procesu v účetní oblasti by se mělo stát naprosté sblížení systémů IFRS a US GAAP, kdy jsou sice oba systémy založeny na podobných principech a zásadách, nicméně je nutné odstranit existující diference, aby nastala plná konvergence.

2. 7. 3 Názory odborníků na užití IFRS jako výchozího bodu pro stanovení CCCTB

Již v říjnu roku 2001 byly Evropskou komisí identifikovány některé kroky, které by měly vést k odstranění daňových překážek přeshraničního obchodu na vnitřním trhu a k budoucí dohodě o umožnění použití jednotného konsolidovaného základu daně pro výpočet daně z příjmů právnických osob pro společnosti podnikající na území Evropské unie. Následně byla v červenci roku 2003 zveřejněna Komisí pro daně a celní unii Souhrnná zpráva o výsledcích otevřené konzultace o uplatňování mezinárodních účetních standardů (IAS) v roce 2005 a důsledky pro zavedení konsolidovaného základu daně obchodních společností s celoevropskou činností. Konzultace probíhala v období února až dubna roku 2003 a bylo přijato 45 příspěvků od evropských států, organizací, akademiků i jednotlivců.

Úkolem konzultace nebylo vyvodit a stanovit závěry, ale především upozornit na možnosti a problémy vycházející ze zavedení IFRS jako povinného účetního systému

účtování a vykazování od roku 2005 pro všechny společnosti kotované na burze cenných papírů s ohledem na možnost využití tohoto systému i pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob. V rámci příspěvků byly mj. vysloveny pochybnosti o úspěchu zavedení společného daňového základu s ohledem na stávající požadavek jednomyslného schválení, dále byl vysloven požadavek dalšího výzkumu v oblasti aplikace IAS a stanovení rozdílů s národními účetními právními předpisy, možnost využití zkušeností z Kanady a USA, kde panuje podobný princip navrženého zdaňování.

Většina příspěvků odmítla zdaňování nerealizovaných zisků, i když bylo poukázáno na to, že by bylo možné v IAS nastavit opatření, které by vedlo k odstranění tohoto problému. Připomínky se týkaly také stavu, že by společný základ daně měl vycházet z použití IAS všemi společnostmi, nejen těmi, které musí povinně zavést tento systém díky kotovaným cenným papírům na burze, ale že by IAS musely být zavedeny ve všech státech jako další způsob vedení účetnictví vedle národních účetních předpisů. Pozornost byla věnována samotné metodice stanovení základu daně, a sice úpravou stávajících standardů IAS či vytvářením specifické metody konsolidace účetní závěrky jednotlivých dceřiných společností. Jak je patrné, otázek pro následné řešení s možností zavedení myšlenky do praxe byla položena celá řada (Evropská komise, 2003b).

Jak uvádí Jaatinen (2012) IFRS byly vyvinuty jako nezávislé standardy, které nemají žádnou návaznost na CCCTB. Obecným účelem využití finančního účetnictví je poskytnutí informací o finanční výkonnosti zúčastněným stranám v podobě finančních výkazů při dodržování zásady věrného zobrazení skutečnosti a zásady významnosti. Mezi další důležité účetní zásady patří srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost, srozumitelnost a opatrnost. Jelikož ale nebyly do současné doby sestaveny žádné celoevropské zásady pro zdanění, pracovní skupina Evropské komise pro CCCTB sdílí názor, že by některé obecné zásady stanovené v IFRS bylo možné převzít i pro výpočty základu daně. Pro daňovou oblast byly navrženy zásady jednoduchosti, flexibility, vynutitelnosti a účinnosti. Koncept opatrnosti ale jasně dokládá rozdílný daňový a účetní pohled, kdy z účetního hlediska se jedná o zamezení nadhodnocování zisků, zatímco z daňového hlediska působí prioritně snaha o zabránění podhodnocování zisků. Případnou kombinací finančního účetnictví a daňového účetnictví by mohlo dojít ke snížení kvality vykazovaných informací pro účastníky trhu, především pro investory.

Freedman a Macdonald (2008) uvádějí, že využití IFRS jako nevhodného východiska pro daňové účely je zapříčiněno třemi důvody:

1. zásady a cíle se mezi postupy vedoucími k určení daňového základu a finančním účetnictvím významně liší,
2. existují odlišnosti mezi jednotlivými členskými státy ve využívání IFRS, kdy v členských státech souběžně existují ještě národní účetní standardy s různou mírou těsnosti sepětí s daňovými předpisy,
3. IFRS nejsou právní normou.

Russo (2008) zastává názor, že v některých oblastech by se IFRS mohly stát výchozím bodem pro stanovení CCTB po doplnění a zpřesnění definic uvedených ve Směrnici KOM(2011)121. Podobného názoru je i Essers (2009), který provedl vzájemné komplexní srovnání navržených článků Směrnice vztahujících se k účetnictví a jednotlivých odpovídajících mezinárodních standardů účetního výkaznictví a který vyzdvihuje různorodost cílů finančního a daňového účetnictví i přes stále se zvyšující vliv IFRS. Ačkoli podle autora není žádná formální souvislost mezi IFRS a CCTB, budou mít IFRS pravděpodobně silný vliv na tvorbu klíčových prvků společného konsolidovaného základu daně.

Srovnáním charakteristiky finančních aktiv podle pravidel IFRS a CCTB se zabýval van Lent (2014) a dospěl k závěru, že pravidla IFRS a CCTB jsou více či méně stejné u finančních aktiv, která jsou určena k obchodování, ale u ostatních kategorií finančních aktiv byly shledány závažnější rozdíly. Nový standard IFRS 9 týkající se zajišťovacího účetnictví byl shledán zcela v rozporu se zásadou realizační hodnoty preferovanou podle CCTB.

Právními důsledky stanovení daně z příjmů právnických osob na základě použití pravidel Mezinárodních standardů finančního výkaznictví se ve svém příspěvku zabývají Molín a Jirásková (2014), na které dále navazují ve svém výzkumu autoři Vašek a Gluzová (2014) řešením otázky, zda změna definice konsolidačního celku v rámci IFRS bude mít vliv na stanovení konsolidovaného daňového základu společnosti v režimu CCTB a kdy docházejí ke zjištění, že některé dceřiné společnosti zahrnuté do konsolidované účetní závěrky nemusí mít nárok na zařazení do konsolidovaného základu daně a naopak.

3 CÍL A METODIKA

Disertační práce se zabývá tématem, které nebylo v České republice podrobeno bližšímu zkoumání. Plánované zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob je stále aktuálně Evropskou komisí prosazováno a dá se očekávat, že se v průběhu dalších let pozornost unijních států začne směřovat právě do oblasti zdaňování korporací. Společnosti se sídlem v České republice budou muset začlenit evropské postupy stanovení základu daně z příjmů do svých daňových metodik, ať již podnikají v průmyslové, obchodní či zemědělské oblasti.

3. 1 Cíl disertační práce

Hlavním cílem předkládané disertační práce je navržení postupů, pomocí kterých se budou aplikovat jednotlivé články Směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů korporací v procesu transformace účetních dat, a účetního výsledku hospodaření na základ daně. Uvedenou transformací se budou řídit společnosti, které podléhají principům společného konsolidovaného základu daně z příjmů.

Tyto **navržené postupy** jsou zaměřeny na správné posouzení odlišných daňových přístupů z pohledu českého a evropského zdaňování a s **využitím vzorových příkladů se stanou převodovými můstky pro jednotlivé konkrétně řešené oblasti** při transformaci účetního výsledku hospodaření na společný konsolidovaný základ daně z příjmů – CCCTB.

K dosažení hlavního cíle jsou stanoveny dílčí cíle:

- vymezit základní rozdíly mezi českými účetními a daňovými postupy uvedenými v zákoně o účetnictví a v zákoně o daních z příjmů a postupy pro stanovení základu daně dle všech 136 dílčích článků uvedených v evropské Směrnici (Evropská komise, 2011b) a zjistit, v jakých oblastech existují

podobnosti a rozdíly mezi českým účetním a daňovým postupem tvorby základu daně a postupem zjištěným dle CCCTB,

- vyčlenit na základě zjištěných rozdílů mezi českou právní úpravou a Směrnicí takové účetní a daňové oblasti, které budou předmětem podrobného zkoumání díky svému odlišnému dopadu při transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů korporace, jež je členem skupiny se zdaňováním podle Směrnice o CCCTB,
- určit, jak se poznané rozdíly projeví při transformaci účetních dat na základ daně z příjmů dle systému CCCTB,
- vytvořit vzorové modelové příklady a převodové můstky v podobě návrhu metodických postupů v těch oblastech zkoumání, kde bude možné se opřít o dílčí články Směrnice pro konkrétní názorné zachycení odlišných přístupů v oblasti aktiv, pasiv a nákladů, majících vliv na úpravu výsledku hospodaření pro stanovení základu daně z příjmů korporace.

Konkretizace hlavního cíle a dílčích cílů vyplývá ze zpracovaných teoretických východisek disertační práce. Teoretická východiska zachycují následující znalostní oblasti:

- charakterizování procesu daňové koordinace a harmonizace jako nástroje pro zmírnění daňové konkurence,
- zmapování vývoje myšlenky společného postupu zdanění mezinárodních společností v oblasti daně z příjmů právnických osob od definování různých návrhů základu daně až po konsolidovaný společný základ daně,
- charakterizování položek ovlivňujících tvorbu společného konsolidovaného základu daně a alokačního vzorce pro rozdělení základu daně,
- transkripci vzájemné vazby mezi daněmi a účetnictvím,

- konfrontování názorů odborníků na navržený alokační vzorec a na možnost zvolení IFRS jako výchozího bodu pro transformaci na společný konsolidovaný základ daně.

3. 2 Metodika disertační práce

Vymezené cíle disertační práce ovlivňují zvolené metody zpracování. Mezi základní východiska při zpracovávání disertační práce patří vědecký a systémový přístup, kdy v rámci vědeckého přístupu byly použity logické metody, jako jsou abstrakce, konkretizace, indukce, dedukce, analýza a syntéza. Systémový přístup je zastoupen především metodou strukturalizace, kdy je zkoumaný systém v podobě české právní úpravy či Směrnice strukturován do subsystémů a následně je zkoumán každý subsystém samostatně, zejména z důvodu složitosti celého systému. Při zkoumání jednotlivých subsystémů musí být také zkoumány vzájemné vazby mezi těmito subsystémy v rámci celku. Rozložení celku na dílčí subsystémy je prováděno podle logických vazeb, čímž dochází k vytváření určité konkrétní hierarchie, tedy ke vztahu vzájemné nadřazenosti a podřízenosti, a musí korespondovat s cíli práce.

Primárním krokem k dosažení hlavního cíle disertační práce je definování obsahu a struktury práce. Na základě tohoto vlastního definování je možné následně vymezit oblast teoretických východisek, které souvisejí s řešením výzkumného úkolu.

Zpracování teoretických východisek k disertační práci je provedeno na základě studia odborných sekundárních dat, která povedou k získání přehledu o stavu dané problematice, k definování základních pojmů, obecných poznatků, oblastí řešení a k pochopení historického vývoje a primárních souvislostí v oblasti daňové konkurence a harmonizace, přes požadavky Evropské unie k zavedení spravedlivého harmonizovaného zdaňování nadnárodních korporací, až ke zjištění existence rozdílů v přístupu ke zdaňování podle národní legislativy a postupy stanovenými Evropskou komisí.

Informace jsou čerpány z tištěných odborných publikací, ale především z databází obsahujících cizojazyčné odborné články k dané problematice. Pro vytvoření spolehlivého teoretického základu je nutné nastudovat rozsáhlou oblast cizojazyčných informačních zdrojů, vzhledem k tomu, že problematika společného konsolidovaného

základu daně z příjmů korporací nemá v České republice vládní podporu a není stanovena žádná pracovní skupina na Ministerstvu financí ČR, která by mohla poskytnout relevantní informační zdroje a materiály k dané oblasti. Zahraniční zdroje jsou vyhledávány především v internetových databázích odborných vědeckých článků SCOPUS, Web of Science, SpringerLink, JSTOR, ProQuest a dalších.

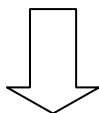
Získané informace se musí shromáždit, třídit, vzájemně porovnávat a vyhodnocovat. K hlubšímu poznání konkrétních oblastí zkoumání se použijí metody komparační analýzy a analyticko-syntetických postupů, které pomohou odhalit jednotlivé prvky problému a vzájemné vazby mezi nimi.

Stěžejním materiálem, který je východiskem v disertační práci, je český překlad návrhu Směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) z roku 2011. Předpisy a pravidla uvedené Směrnice jsou analyzovány a komparovány s českou národní právní úpravou účetnictví a s českými daňovými předpisy.

Na základě teoretických východisek a nastudování pravidel pro stanovení společného konsolidovaného základu daně z příjmů korporací jsou v kapitole Výsledky disertační práce určeny oblasti, ve kterých dochází při porovnání s českými účetními a daňovými právními předpisy k zásadním rozdílům. U těchto vybraných oblastí je provedeno podrobnější zkoumání za účelem prvotního srovnání předpisů a následného vymezení odlišností mezi oběma systémy. Každá analyzovaná oblast zájmu je nejprve uvedena z pohledu českých právních předpisů – účetních a daňových, následně dle požadavků Směrnice a poté jsou zdůrazněny odlišnosti a rozdíly v závěrečné diskusi. Tyto zjištěné rozdíly jsou dále podpořeny modelovými příklady tak, aby v rámci jednotlivých kroků řešeného případu měl potenciální daňový poplatník k dispozici vzor, podle kterého bude dosaženo správného postupu při transformaci účetních informací na základ daně v systému CCCTB.

Při zpracovávání vlastní části disertační práce je zvolen následující metodický postup:

Identifikace stěžejních oblastí zkoumání na základě provedené analýzy dílčích článků Směrnice o CCCTB u všech prvků, které mají dopad a návaznost na finanční účetnictví konsolidované společnosti.



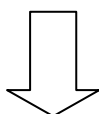
Komparativní analýzou českých právních pramenů (zákona o účetnictví, zákona o daních z příjmů, vyhlášky 500/2002 Sb., českých účetních standardů) a Směrnice o CCCTB budou zjištěny oblasti a transakce, dále poté analyzované v diskusi, ve kterých existují následující vzájemné vlivy:

↪ česká právní úprava a ustanovení ve Směrnici se shodují; tyto oblasti budou vyhodnoceny jako **bez vlivu na základ daně dle CCCTB,**

↪ česká právní úprava a ustanovení ve Směrnici obsahují shodné oblasti, které jsou ale odlišně klasifikovány; tyto oblasti budou vyhodnoceny jako **položky zvyšující či snižující základ daně dle CCCTB,**

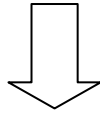
↪ česká právní úprava definuje oblasti, které nejsou žádným způsobem klasifikovány či definovány ve Směrnici; tyto položky budou vyhodnoceny jako **bez vlivu na základ daně dle CCCTB,**

↪ česká právní úprava neobsahuje oblasti, které jsou definované ve Směrnici; tyto položky budou vyhodnoceny jako **položky zvyšující či snižující základ daně dle CCCTB.**

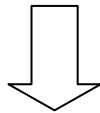


Na základě výše uvedeného postupu budou řešeny následující výzkumné otázky:

- 1. V jakých oblastech existují podobnosti a rozdíly mezi českým účetním a daňovým postupem tvorby základu daně a postupem pro zjištění základu daně dle Směrnice o CCCTB?**
- 2. Jak se zjištěné rozdíly projeví při transformaci účetních dat na základ daně dle systému CCCTB?**



Ověření (verifikace) zjištěných vlivů na vytvořených modelových příkladech.



Na základě modelového příkladu bude formulován metodický postup řešení – převodový můstek s důrazem na určení dopadu a transformaci účetních dat na společný konsolidovaný základ daně z příjmů korporací.

4 VÝSLEDKY A DISKUSE

Zjištění základu daně společnosti může na základě Směrnice o CCCTB probíhat dvojím způsobem v závislosti na tom, zda je či není společnost členem skupiny, která vypočítává konsolidovaný základ daně. Základním východiskem však vždy bude finanční účetnictví účastníka systému CCCTB vedené v souladu s právními požadavky státu jeho rezidence či místa usazení a to bez nutnosti vedení účetnictví v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, které bude mimoúčetními postupy transformováno do podoby vyžadované Směrnicí o CCCTB.

Většina společností v EU používá národní finanční účetnictví jako základ pro výpočet daňového základu. Tyto finanční účty mohou být uvedeny do souladu s pravidly CCCTB pomocí národních směrnic nebo pomocí metodických – konverzních můstků použitých při transformaci účetního výsledku hospodaření na základ daně. Směrnice nestanoví pravidla pro tyto vnitrostátní úpravy, které by striktně využívaly všechny národní účetní systémy států v EU, pouze definuje konečný výsledek – základ daně. Každý jednotlivý členský stát sám rozhodne, jak bude uplatňovat pravidla a v jaké formě je zapracuje do svých zákonných úprav, což v konečném důsledku může mít za následek vytvoření až 28 dílčích sad konverzních můstků pro jednotlivé státy v rámci Evropské unie.

Při analýze Směrnice o CCCTB byly identifikovány jako rozdílné následující oblasti, které budou v další části práce předmětem podrobného zkoumání komparační analýzou

a následné diskuse:

- oblast vymezení základu daně,
- oblast vymezení a charakteristiky dlouhodobých aktiv,
- oblast odpisování dlouhodobých aktiv,
- oblast technického zhodnocení dlouhodobých aktiv,
- oblast opravných položek,
- oblast zásob,
- oblast rezerv,

- oblast nedobytných pohledávek,
- oblast daňově neuznatelných nákladů,
- oblast uplatnění ztráty z minulých let.

4. 1 Vymezení základu daně

Základ daně představuje hodnotu, ze které je následně pomocí konkrétní sazby daně vypočítána daňová povinnost korporace. Z pohledu korporace je prosazována snaha o dosažení co nejmenšího daňového základu a odvedení co nejnižší daňové povinnosti, zatímco stát má naprosto odlišný zájem, a sice aby korporace odváděly maximální částky do státní pokladny při dodržení všech zákonných postupů a úlev při stanovení výše daně.

4. 1. 1 Základ daně z příjmů korporací dle zákona o daních z příjmů

Konstrukci korporátní daně z příjmů upravuje v České republice zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších novel. V § 18 odst. 1 se uvádí, že předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li uvedeno jinak. Definování základu daně je obsaženo v § 23 odst. 1 jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Novela zákona platná od 1. 1. 2014 doplnila výše uvedená ustanovení o následující: u poplatníka, který je účetní jednotkou z pohledu zákona o účetnictví, jsou těmito příjmy jeho výnosy a těmito výdaji jeho náklady. Vzniklý rozdíl se následně dále upraví podle dalších předpisů ZDP.

Výchozími údaji pro stanovení základu daně se stává účetní zisk před zdaněním, konkrétně rozdíl mezi vykázanými (zaúčtovanými) výnosy a náklady za zdaňovací období při užití zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a českých účetních standardů. Každý zaúčtovaný výnos a náklad je zapotřebí důkladně otestovat i z hlediska daňového s ohledem na § 18 odst. 1, kdy se zdanitelnými položkami stávají v okamžiku, že vznikly z důvodu činnosti a z důvodu nakládání s veškerým majetkem. Paragrafem 23 odst. 2 je zcela vyloučen vliv Mezinárodních účetních standardů, které

musí pro sestavení účetních výkazů použít společnosti s vydanými cennými papíry přijatými k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Hrubý (účetní) zisk je dále transformován na základ daně mimoúčetními úpravami především dle § 23 odst. 3 a odst. 4, dále dle § 24, kde se uvádějí náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů a dle § 25 uvádějí náklady, které nelze uznat jako vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tento základ daně se dále snižuje o položky vyjmenované v § 34, zejména o daňovou ztrátu po období maximálně pěti let, o náklady vynaložené na výzkum a vývoj a podporu vzdělávání – Vypočtený upravený základ daně se může ještě ponížít o slevy na dani např. z titulu poskytnutého bezúplatného plnění.

4. 1. 2 Základ daně z příjmů korporací dle Směrnice CCCTB

Pravidla výpočtu společného konsolidovaného základu daně z příjmů korporací se přiklánějí k výsledkovému způsobu stanovení základu daně pomocí výnosů a nákladů než k rozvahovému způsobu, který je založen na porovnání vlastního kapitálu na začátku a na konci účetního období.

Základ daně dle článku 10 *Složky základu daně* ve Směrnici o CCCTB se vypočítá odečtením osvobozených příjmů, odečitatelných výdajů a dalších odečitatelných položek od příjmů.

Příjmy vymezuje článek č. 4 *Definice* v odst. 8 Směrnice o CCCTB následovně: „... *“příjmy“ jsou výnosy z prodeje a z jakýchkoli jiných transakcí, očištěné o daň z přidané hodnoty a ostatní daně a poplatky vybírané jménem státních orgánů, ať jsou peněžní či nepeněžní povahy, včetně výnosů ze zcizení aktiv a práv, z úroků, dividend a jiných forem rozdělení zisku, výnosů z likvidace, licenčních poplatků, dotací a grantů, přijatých darů, odškodnění a dobrovolných plateb. Příjmy nezahrnují vlastní kapitál získaný daňovým poplatníkem ani dluhy vrácené daňovému poplatníkovi“.*

Tato definice se díky novelizaci ZDP platné od 1. 1. 2014 přibližuje definování základu daně k české právní úpravě. Směrnice o CCCTB hovoří o nezasahování do finančního účetnictví jednotlivých členských států a dále o účetním výsledku hospodaření jako o bázi pro následnou transformaci na základ daně. Je tedy zřejmé, že

pojmem „příjmy“ (tak, jak jsou definované v článku č. 4 odst. 8 Směrnice o CCCTB), zahrnuje z českého pohledu de facto výnosy zachycené v účetnictví.

Obdobná situace nastává i u definice **výdajů** dle Směrnice o CCCTB. Ta v článku č. 12 *Odečitatelné výdaje* uvádí, že se v případě odečitatelných výdajů jedná o všechny náklady na prodej a výdaje, očištěné o daň z přidané hodnoty, které daňový poplatník vynaložil za účelem dosažení nebo zajištění příjmů, včetně nákladů na výzkum a vývoj. Pro to, aby mohla společnost využít systém zdanění dle Směrnice o CCCTB, musí být účetní jednotkou. Nepostačí tedy pouhá evidence příjmů a výdajů či určení základu daně prostřednictvím náhradních metod, například paušálním procentuálním výpočtem.

Zisk je definován jako přebytek příjmů nad odečitatelnými výdaji a dalšími odečitatelnými položkami ve zdaňovacím období, **ztrátou** je naopak přebytek odečitatelných výdajů a dalších odečitatelných položek nad příjmy ve zdaňovacím období.

Konsolidovaným základem daně je součet základů daně za všechny členy skupiny.

Směrnice upravující CCCTB se věnuje pouze otázce správného určení daňového základu a nezasahuje do národního finančního účetnictví. Jednotlivé členské státy si ponechají existující vnitrostátní pravidla finančního účetnictví a systém společného konsolidovaného základu daně zavede pouze návrhy, jak posuzovat účetní data a informace, aby byly v souladu se Směrnicí. Vypočtený základ daně z příjmů korporací dle Směrnice bude zdaněn vnitrostátní sazbou daně.

4. 1. 3 Diskuse

Stanovení základu daně je koncipováno zcela odlišně pro účely českého státu a pro účely zjištění základu daně v systému CCCTB. Pro oba postupy je shodný pouze výchozí bod, kterým je výsledek hospodaření převzatý z účetnictví jako rozdíl mezi zaúčtovanými náklady a výnosy. Definice uváděná Směrnicí nezohledňuje rozdíly mezi pojmy „příjem“ a „výnos“, což je z hlediska českých účetních předpisů zcela zásadní. Výnosy z hlediska české právní úpravy účetnictví nelze chápat jako příjmy, neboť účetní jednotka může zaznamenat ekonomický přínos (výnos) v okamžiku, kdy ještě

neobdržela inkaso peněžních prostředků (příjem) za již realizované výnosy. Jelikož však Směrnice o CCCTB hovoří o nezasahování do finančního účetnictví jednotlivých členských států a dále o účetním výsledku hospodaření jako o bázi pro následnou transformaci na základ daně, je zřejmé, že pojem „příjmy“ (tak, jak jsou definované v článku č. 4 odst. 8 Směrnice o CCCTB), zahrnuje vzhledem k výše uvedenému pouze výnosy zachycené v účetnictví, kde dle § 2 ZÚ účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.

Následující obrázek znázorňuje úpravy účetního výsledku hospodaření na základ daně z příjmů dle české právní úpravy – ZDP.



Obrázek 2 – První část transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů
Zdroj: vlastní zpracování dle ZDP

Dle obrázku je zřejmé, že v první části mimoúčetních úprav účetního výsledku hospodaření na základ daně dle české právní úpravy, je nutné důsledně posoudit, zda

náklady a výnosy zahrnuté do výsledku hospodaření odpovídají požadavkům kladeným ZDP a zda jsou uplatnitelné a uznatelné.

Po těchto úpravách bude mezivýsledkem **průběžný základ daně**, který je možné dále snížit o odečitatelné položky dle ZDP § 34:

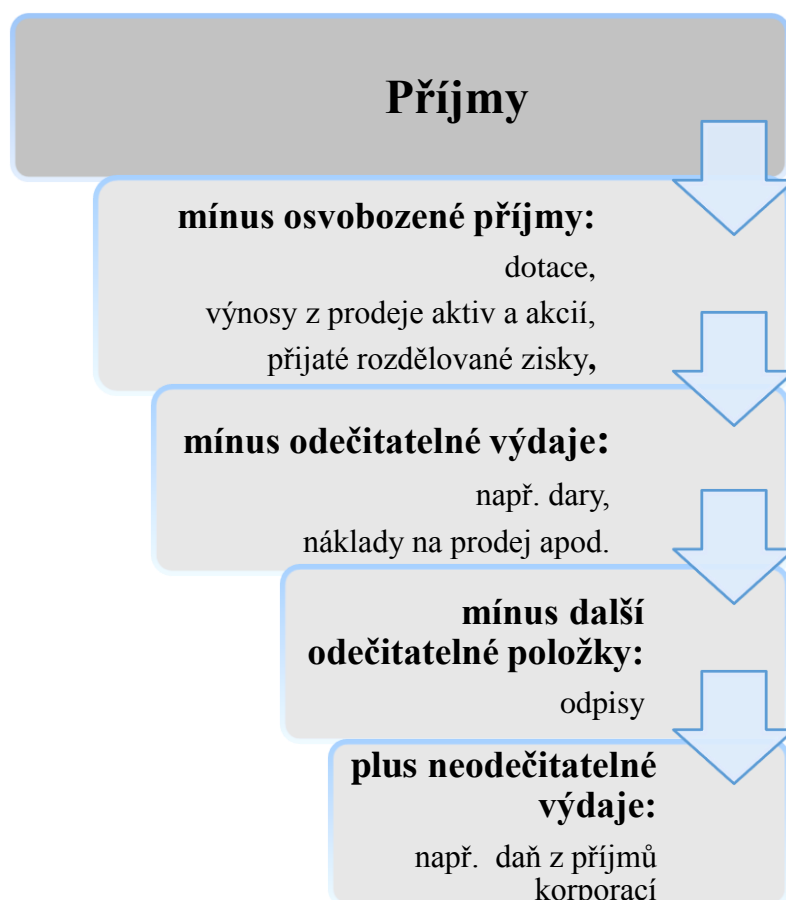


Obrázek 3 – Druhá část transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů
Zdroj: vlastní zpracování dle ZDP

Uvedené mimoúčetní úpravy mohou vést paradoxně k tomu, že se ze záporného účetního výsledku hospodaření (ztráty) stane kladný základ daně, který bude podléhat zdanění sazbou ve výši 19 % a naopak, kdy se ze zisku dílčími úpravami sníží základ daně až do daňové ztráty.

Při stanovení základu daně dle Směrnice jsou pro transformaci účetního výsledku hospodaření použity jiné postupy a pojmenování položek. Základ daně se určí jako rozdíl mezi příjmy a osvobozenými příjmy, odečitatelnými výdaji, dalšími odečitatelnými položkami.

Následující obrázek znázorňuje postup tvorby základu daně podle Směrnice o CCCTB:



Obrázek 4 – Konstrukce výpočtu základu daně dle Směrnice o CCCTB
Zdroj: vlastní zpracování dle Směrnice

Z výše uvedených schematických obrázků vyplývá skutečnost, že konstrukce základu daně v systému CCCTB je oproti zákonu o daních z příjmů méně pracná a mohlo by skutečně docházet při zpracovávání daňového přiznání k úspoře doprovodných nákladů, tak jak ve své studii uvádí Evropská komise, kdy se u opakujících úkolů spojených s daněmi při přijetí CCCTB snižují tyto náklady „okolo 7 % „ (Evropská komise, 2011b).

4. 2 Definování a oceňování dlouhodobých aktiv

4. 2. 1 Česká právní úprava

Účetní a daňové hledisko

V českém právním řádu se dlouhodobý majetek dělí na hmotný, nehmotný a finanční a je vymezen jak účetními, tak daňovými předpisy.

Účetní definice je zahrnuta v ZÚ v § 6 Dlouhodobý nehmotný majetek, v § 7 Dlouhodobý hmotný majetek, v § 8 Dlouhodobý finanční majetek a v ČÚS č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Dlouhodobý finanční majetek je definován v ČÚS pro podnikatele č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý nehmotný majetek zahrnuje zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok od výše ocenění určené účetní jednotkou.

Dlouhodobý hmotný majetek obsahuje kategorii pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a jiný dlouhodobý hmotný majetek. Bez ohledu na výši ocenění se vždy stávají dlouhodobým hmotným majetkem pozemky, stavby a předměty z drahých kovů.

U samostatných movitých věcí a dospělých zvířat je podstatná i výše ceny, kdy k zařazení do dlouhodobých aktiv dojde až po překročení cenové hranice určené účetní jednotkou. Účetní jednotka musí při svém rozhodnutí o cenové hranici respektovat účetní principy významnosti, věrného a poctivého zobrazení majetku.

Dlouhodobý finanční majetek je vymezen cennými papíry a podíly, půjčkami a úvěry a jiným dlouhodobým finančním majetkem, kdy u všech uvedených druhů je podstatná plánovaná doba držby v okamžiku pořízení, která musí být delší než jeden rok, a to bez ohledu na výši pořizovací ceny u nabytých cenných papírů.

Daňová charakteristika dlouhodobých aktiv je obsažena v § 26 a § 32 písm. a) ZDP, kde je konkrétním výčtem položek stanoveno, co se rozumí hmotným a nehmotným majetkem pro účely zákona o daních z příjmů.

Hmotným dlouhodobým majetkem jsou samostatné movité věci a dospělá zvířata a jejich skupiny, kdy vstupní cena je u obou kategorií vyšší než 40 000 Kč, dále

stavby, pěstitelské celky trvalých porostů a jiný majetek bez ohledu na výši vstupní ceny s dobou použitelnosti delší než jeden rok.

Nehmotným dlouhodobým majetkem se rozumí zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva a jiný majetek, pokud je jeho vstupní cena vyšší než 60 000 Kč a byl nabyt úplatně, vkladem člena obchodní korporace, tichého společníka, přeměnou, přijatým bezúplatným plněním, zděděním, či byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování.

Z daňového pohledu nemá dlouhodobý finanční majetek žádnou taxativní charakteristiku na rozdíl od konceptu CCCTB.

Způsob pořízení dlouhodobého majetku ovlivňuje zvolenou metodu při jeho oceňování. Nakoupený dlouhodobý majetek je oceňován pořizovací cenou, majetek vyrobený ve vlastní režii je oceňován ve výši vynaložených vlastních nákladů a majetek bezúplatně nabytý nebo nově zjištěný se ocení reprodukční pořizovací cenou.

Majetek, který nepřesahuje stanovené hranice vstupních cen, je možné uplatnit daňově jednorázově do uznatelných nákladů, i když z účetního hlediska je v některých případech vhodné použít pro postupné rozpouštění vstupní ceny do nákladů účtů časového rozlišení.

4. 2. 2 Definování a oceňování dlouhodobých aktiv dle Směrnice CCCTB

Mezi dlouhodobá aktiva jsou dle Směrnice CCCTB v článku č. 4 *Definice* zařazena všechna hmotná aktiva pořízená za úplatu nebo vytvořená vlastní činností a všechna nehmotná aktiva pořízená za úplatu, která mohou být samostatně oceněna a jsou používána pro účely podnikání po dobu delší než 12 měsíců. Další podmínkou pro jejich klasifikaci je skutečnost, že náklady na jejich pořízení, výstavbu či zhodnocení jsou vyšší nebo rovny částce 1 000 EUR. Mezi dlouhodobá aktiva se řadí též finanční aktiva, což jsou akcie přidružených podniků, půjčky přidruženým podnikům, účasti, půjčky podnikům, s nimiž je společnost ve spojení na základě účastí, investice držené jako dlouhodobá aktiva, ostatní půjčky a vlastní akcie, pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich uvedení v rozvaze.

Směrnice přesně vymezuje ještě další kategorie v této oblasti, a sice dlouhodobá hmotná aktiva s dlouhou dobou životnosti – tj. s dobou životnosti patnáct let nebo delší (např. budovy, letadla, lodě jsou považována za dlouhodobá aktiva vždy) a tzv. použitá dlouhodobá aktiva, jejichž doba životnosti k okamžiku pořízení již částečně uběhla a která jsou ve stávajícím stavu nebo po opravě vhodná k dalšímu používání.

Dlouhodobý majetek, který je užíván jak k podnikání, tak částečně i k soukromým účelům, není ve Směrnici nijak ošetřen, což může v konečném důsledku vést k tomu, že bude základ daně snižován o celou hodnotu užívaného aktiva.

Má-li se stanovit cena aktiva, ze které se bude daňově odpisovat, vychází se ve Směrnici z ceny zboží nebo služby při uskutečnění transakce včetně veškerých nákladů přímo spojených s pořízením, výstavbou či zhodnocením, v případě nepeněžních plnění se pak vychází z tržní ceny. Bude-li aktivum rozšířeno, je nutné o vynaloženou částku na zhodnocení navýšit daňovou zůstatkovou cenu a následně ji odpisovat. V případě dlouhodobých aktiv vyrobených daňovým poplatníkem se do odpisové základny zahrnou i vzniklé nepřímé náklady při výrobě tohoto aktiva, které jinak nejsou odčitatelné. Veškeré náklady na pořízení, výstavbu či zhodnocení se spolu s příslušnými daty musí zaznamenat do evidence dlouhodobých aktiv, a to zvlášť pro každé aktivum.

Úroky z úvěru na pořízení dlouhodobých aktiv do doby zařazení do užívání, nejsou zahrnuty do odpisové základny stanovené dle CCCTB, ale představují okamžitý náklad zdaňovacího období.

Odpisová základna se vždy sníží o veškeré dotace přímo související s pořízením, výstavbou či zhodnocením tohoto aktiva. Vstupní cena nezahrnuje odpočitatelnou daň přidané hodnoty.

4. 2. 3 Diskuse

Nejvýznamnější rozdíly mezi systémem CCCTB a právní úpravou ČR v oblasti dlouhodobého majetku spočívají v samotném vymezení a rozdělení dlouhodobých aktiv a ve stanovení odlišných cenových hranic vstupní ceny pro zařazení do dlouhodobých aktiv.

Pravidlo o oceňování nakoupených aktiv uvedené ve Směrnici je v souladu s českou právní úpravou, kdy podle § 29 ZDP, § 25 ZÚ a ČÚS č. 013 je vstupní cenou při úplatném nabytí aktiva jeho pořizovací cena.

Způsob pořízení uvedený výše jako nepeněžní plnění tento § 29 ZDP výslovně nezmiňuje, ale nejspíše by se jednalo o tzv. ostatní případy dle § 29 písm. d), kde se vstupní cenou rozumí reprodukční pořizovací cena samotného aktiva.

Korporace, která se dobrovolně rozhodne vstoupit do systému CCCTB, bude svou podnikatelskou činnost evidovat v podobě účetnictví – tj. podle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. Tato korporace již nesmí pro stanovení daňového základu používat ustanovení ZDP pro klasifikaci a odpisování dlouhodobých aktiv, ale musí se řídit pouze pravidly stanovenými Směrnicí Evropské komise.

Z toho poplynou další práce, které povedou k překlopení českého vnímání dlouhodobých aktiv na „evropský systém“, z něhož bude stanoven základ daně.

Souhrn požadavků na dlouhodobá aktiva dle české právní úpravy a dle CCCTB je uveden přehledně v následující tabulce:

Tabulka 10 – Komparace stanovených podmínek pro zařazení aktiva do dlouhodobého majetku

DLOUHODOBÁ AKTIVA – PODMÍNKY PRO ZAŘAZENÍ	
Česká právní úprava – dle zákona o účetnictví	Směrnice o CCCTB
<ul style="list-style-type: none"> - taxativně vymezená hmotná aktiva pořízená nákupem, ve vlastní režii, bezúplatným nabytím, vkladem společníka, odkoupením po skončení leasingu 	<ul style="list-style-type: none"> - hmotná aktiva pořízená za úplatu nebo vytvořená daňovým poplatníkem, - nehmotná aktiva pořízená za úplatu
<ul style="list-style-type: none"> - možnost samostatného ocenění jednotlivého aktiva 	<ul style="list-style-type: none"> - možnost samostatného ocenění jednotlivého hmotného aktiva
<ul style="list-style-type: none"> - použití aktiva při podnikání po dobu delší než 1 rok 	<ul style="list-style-type: none"> - použití aktiva při podnikání po dobu delší než 1 rok
<ul style="list-style-type: none"> - cenová hranice pro samostatné movité věci, dospělá zvířata a nehmotná aktiva je stanovena účetní jednotkou ve vnitropodnikové směrnici 	<ul style="list-style-type: none"> - pro všechny druhy aktiv je cenová hranice rovna či vyšší než 1 000 EUR
<ul style="list-style-type: none"> - stavby a pozemky jsou vždy dlouhodobým majetkem bez ohledu na výši ocenění, - trvalé travní porosty jsou řazeny 	<ul style="list-style-type: none"> - budovy, lodě a letadla jsou považovány za dlouhodobá hmotná aktiva s dlouhou dobou

DLOUHODOBÁ AKTIVA – PODMÍNKY PRO ZAŘAZENÍ	
Česká právní úprava – dle zákona o účetnictví	Směrnice o CCCTB
<p>do dlouhodobých aktiv (chmelnice, vinice, sady),</p> <ul style="list-style-type: none"> - umělecká díla a sbírky jsou vždy řazeny do dlouhodobého majetku bez ohledu na výši ocenění, - oceňovací rozdíl k nabytému majetku, jako kladný či záporný rozdíl mezi cenou zaplacenou nabývajících společností a skutečným oceněním majetku a závazků nabývané společnosti při ocenění v účetních hodnotách, je dlouhodobým hmotným majetkem 	<p>životnosti tj. 15 let a delší</p>
<ul style="list-style-type: none"> - taxativně vymezeny položky spadající do nehmotných aktiv - zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou (s výjimkou goodwillu) 	<ul style="list-style-type: none"> - nehmotná aktiva vytvořená ve vlastní režii nejsou definována, nebudou tedy kapitalizována a zachytí se rovnou do nákladů
<ul style="list-style-type: none"> - zahrnuje i finanční aktiva bez ohledu na výši ocenění; rozhodující je záměr držení aktiva při jeho pořizování po dobu delší než jeden rok; jedná se o cenné papíry, poskytnuté půjčky, 	<ul style="list-style-type: none"> - zahrnuje i finanční aktiva jako jsou akcie přidružených podniků, půjčky přidruženým podnikům, účasti a půjčky podnikům, s nimiž je společnost ve spojení, na základě účasti, investice držené jako dlouhodobá aktiva, ostatní půjčky a vlastní akcie

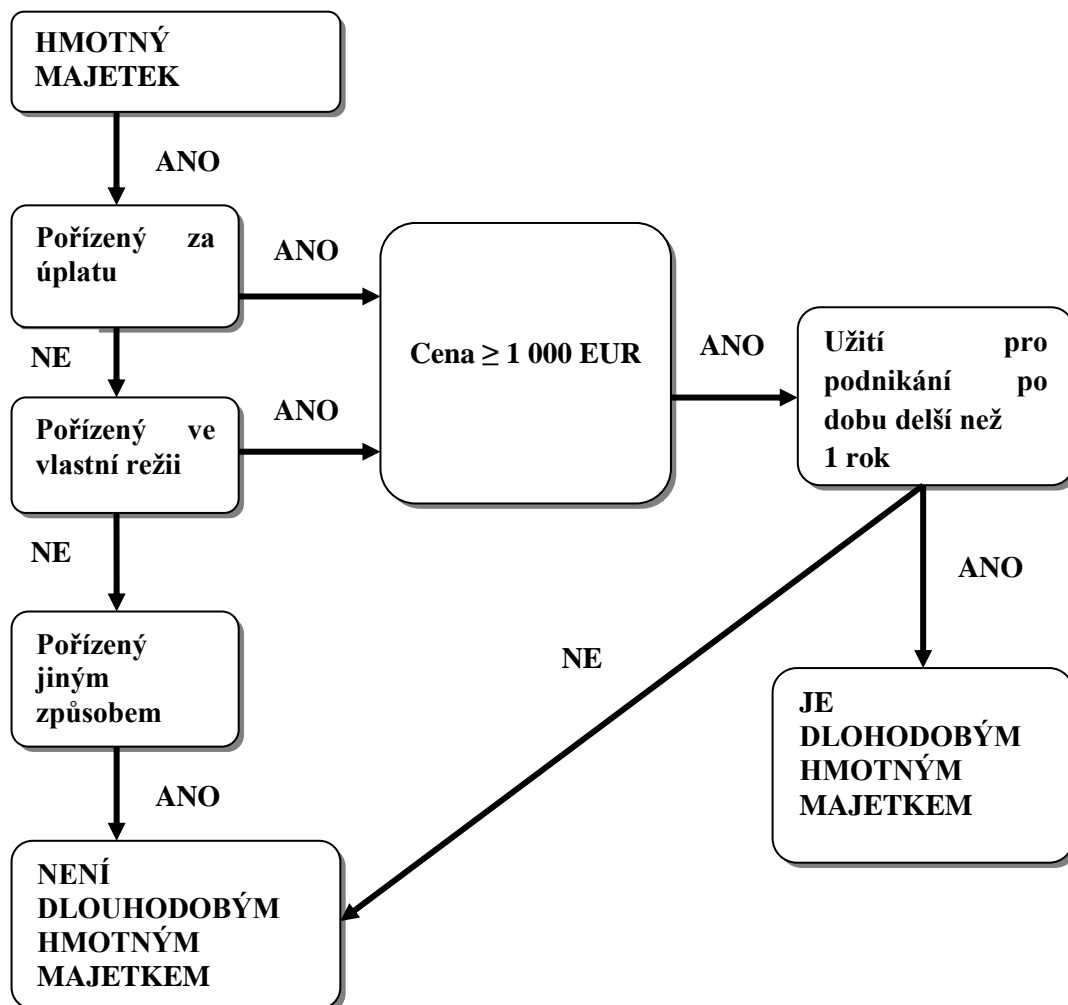
Zdroj: vlastní zpracování

U dlouhodobých aktiv je společnou charakteristikou pro český a evropský pohled pouze doba použitelnosti aktiva stanovená na dobu delší než jeden rok. Cenová hranice pro zařazení do dlouhodobých aktiv je v českém účetním prostředí stanovena účetní jednotkou podle hlediska významnosti stanovené ceny, naproti tomu v CCCTB je striktně určena cenová hranice v částce vyšší než 1 000 EUR. Již z tohoto hlediska budou muset korporace pečlivě a jednotlivě posuzovat konkrétní aktiva, jelikož se bude jednat o komplikace, kdy z českého pohledu bude majetek posouzen jako

„nedlouhodobý“ a zařazen do zásob či přímo do nákladů, ale z pohledu CCCTB se bude jednoznačně jednat o dlouhodobé aktivum, které musí být do daňových nákladů uplatňováno postupně prostřednictvím odpisů a ke kterému musí být zavedena karta dlouhodobého majetku.

CCCTB upřesňuje definici dlouhodobého aktiva i způsobem nabytí, kdy jsou do dlouhodobých hmotných aktiv zařazena pouze taková, která byla pořízena za úplatu nebo vytvořená daňovým poplatníkem, a nehmotná aktiva nabytá pouze za úplatu. České účetnictví zařazuje do dlouhodobých aktiv takový majetek, který byl pořízen za úplatu, vytvořený ve vlastní režii, bezúplatným nabytím, vkladem společníka, odkoupením po skončení leasingu bez ohledu na to, zda se jedná o hmotný či nehmotný majetek. Dá se předpokládat, že nehmotná aktiva vytvořená ve vlastní režii budou dle CCCTB považována za přímé vynaložení daňových nákladů, kdežto v českém prostředí budou odpisována. U takových aktiv se bude muset při transformaci účetních dat na základ daně nejprve snížit hodnota daňových nákladů o uplatněné odpisy, zároveň tedy zvýšit vypočtený účetní výsledek hospodaření, který se při překlopení na základ daně dle CCCTB bude o hodnotu vytvořeného nehmotného majetku snižovat. Pro snížení základu daně z hlediska CCCTB bude pro korporaci výhodné nabytí hmotného majetku v ceně vyšší než 1 000 EUR bezúplatným nabytím, vkladem společníka či leasingem, protože tento majetek nesplňuje podmínku způsobu nabytí pro zařazení do dlouhodobých aktiv a bude moci být zařazen do daňových nákladů zdaňovacího období jako náklad vynaložený za účelem dosažení nebo zajištění příjmů.

Z uvedeného srovnání vyplývá následující rozhodovací schéma pro posouzení hmotného majetku:



Obrázek 5 – Rozhodovací schéma ke klasifikaci dlouhodobého majetku dle Směrnice CCCTB

Zdroj: vlastní zpracování

Jak vyplývá ze schématu, není v prostředí CCCTB za **dlouhodobý hmotný majetek** považováno přijaté bezúplatné plnění a vklad podnikatele, a to i kdyby jejich jednotlivé ocenění převyšovalo hraniční cenu 1 000 EUR, protože se nejedná ani o nakoupený majetek, ani o majetek pořízený vlastní činností, tak jak je požadováno Směrnicí. Majetek odkoupený po skončení leasingu bude nutně posoudit podle výše vstupní ceny, za kterou bude společností odkoupen. Dá se předpokládat, že jestliže bude cena převyšovat 1 000 EUR a společnost bude předmět leasingu zařazovat do svých aktiv s cílem jeho využívání po dobu delší než 1 rok, nebude nic bránit jeho zachycení

v dlouhodobém hmotném majetku a společnost bude moci uplatňovat v následujících letech jeho odpisy, jež budou odpočitatelné od základu daně CCCTB.

Při překlasifikaci **dlouhodobých nehmotných aktiv**, které účetní jednotka zobrazuje ve své rozvaze, nastanou složitější situace, jelikož Směrnice považuje za dlouhodobý nehmotný majetek pouze ten, který je **pořízený koupí**, nikoliv i další nehmotná aktiva, tak jak je tomu dle zákona o účetnictví.

Odlišnosti české právní úpravy od Směrnice v oblasti dlouhodobého nehmotného majetku zahrnují především následující oblasti:

- 1) v **českém účetním výkaznictví** zavedená rozvahová položka *nehmotné výsledky výzkumu a vývoje* představuje výsledky úspěšně provedených prací, např. vývoj technologického postupu, projekty, receptury, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv a jsou nabyty od jiných osob koupí nebo vytvořeny vlastní činností (a aktivovány do rozvahy) za účelem obchodování s nimi nebo jejich opakovaného prodeje. Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností pro vlastní potřebu se neaktivuje. Aktivují se veškeré náklady na výzkum a vývoj určené k obchodování,
- 2) *zřizovací výdaje* v sobě zahrnují kumulované výdaje vynaložené od založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku, zejména soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné,
- 3) *ocenitelná práva* představují předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti nebo práva podle zvláštních předpisů, které byly vytvořeny vlastní činností nebo externě pořízeny a jsou určeny k obchodování,
- 4) *goodwill* je kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části, nabytého koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků

v rámci přeměn společnosti a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky,

- 5) software představuje nehmotný majetek pořízený externě nebo vytvořený vlastní činností, jež je určený k obchodování.

Všechny vyjmenované kategorie dlouhodobého nehmotného majetku nejsou z hlediska Směrnice považovány za odepisovatelné aktivum, a proto uplatněné účetní odpisy, snižující účetní výsledek hospodaření, budou muset být vyjmuty a stanou se připočitatelnou položkou navyšující základ daně dle CCCTB. Avšak zároveň se veškeré výdaje vynaložené na pořízení nehmotných aktiv vlastní činností v roce vstupu do systému CCCTB stanou plně daňově odpočitatelnými dle Směrnice v článku *12 Odečitatelné výdaje*. Tato regule si klade za cíl podporovat především výzkum a vývoj v dané společnosti. Z rozdílného přístupu českého pojetí a CCCTB vyplývá, že bude nutné vést podrobnou analytickou evidenci k jednotlivým kategoriím nehmotného majetku tak, aby byl majetek dle českého práva řádně zařazen do majetku a odepisován a z hlediska Směrnice CCCTB se tyto položky stanou naopak okamžitým daňovým nákladem.

4. 3 Odpisy dlouhodobých aktiv a jejich vliv na základ daně

4. 3. 1 Česká právní úprava odpisování dlouhodobých aktiv

Účetní a daňové hledisko

Účetní odpisy stanovené ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. v § 56 se zachycují na finančních účtech a představují trvalé snižování vstupní ceny dlouhodobého majetku v důsledku jeho opotřebení či zastarávání. Vyjadřují se v peněžních jednotkách. Účetní jednotky jsou dle zákona o účetnictví povinny sestavit k okamžiku užívání dlouhodobého aktiva odpisový plán zachycující co nejdříve plánované opotřebení. V praxi se většinou uplatňují do nákladů s přesností na měsíce, ať již pro lineární odpisy

počítané na základě odhadu budoucího počtu let užívání, výkonové odpisy či stanovené jiným způsobem. Další alternativou u účetních odpisů je možnost komponentního odpisování.

Jedinou oblastí, kde se musí účetní jednotka při stanovení účetního odpisu podvolit zákonu o účetnictví, je odpisování dlouhodobých nehmotných aktiv:

Doba odpisování dle zákona o účetnictví je následující:

- u zřizovacích výdajů, které by měly být v souladu s § 6 odst. 3 písm. a) prováděcí vyhlášky k účetnictví ve znění pozdějších předpisů, činí doba odpisování maximálně pět let od vzniku korporace,
- pokud má účetní jednotka právo užívání k dlouhodobému nehmotnému majetku omezeno pouze na dobu určitou, pak odpisování trvá po dobu trvání smlouvy (např. u licence na vynález nebo k programovému vybavení anebo licence opravňující užít autorské dílo apod.),
- u goodwillu stanoví § 6 odst. 3 písm. d) prováděcí vyhlášky k účetnictví dobu jeho odpisování maximálně na 60 měsíců, nicméně účetní jednotka může rozhodnout o jejím prodloužení, bude-li pro to mít vážný důvod,
- po dobu, kdy je využitelnost dlouhodobého nehmotného majetku věcně navázána na nějakou časově omezenou skutečnost (např. na dobu operativního pronájmu předmětného výrobního zařízení, na dočasnou stavbu nebo nájem podniku).

Účetním plánem stanovené odpisy nejsou pro účely daně relevantní. Nezávisle na účetních odpisech firma musí vypočítat také daňové odpisy dle podmínek stanovených v zákoně o daních z příjmů.

Právní úprava daňových odpisů v České republice je zakotvena v § 26-§ 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

Dlouhodobý hmotný majetek se v prvním roce odpisování zařadí do odpisové skupiny č. 1-6 (dle přílohy č. 1 k ZDP), kdy pro každou odpisovou skupinu je přesně stanovena doba odpisování od tří let do padesáti let. Doba odpisování je u hmotného majetku stanovena jako minimální a účetní jednotka může rozhodnout o rozložení

daňových odpisů do více let. Za určitých podmínek je možné uplatnit v 1. roce odpisu zvýšený odpis. Majetek se začíná odpisovat v roce zařazení do užívání a to s přesností na roky. Dojde-li k vyřazení majetku během zdaňovacího období (z jakéhokoliv důvodu), může poplatník uplatnit pouze poloviční odpis.

Dlouhodobý hmotný majetek může poplatník odpisovat dle své volby buď rovnoměrně, nebo zrychleně a zvolenou metodu musí dodržet po celé období odpisování. Odpis je možné přerušit. Celkové uplatněné odpisy jsou maximálně do výše 100 % vstupní ceny.

Dle českého právního řádu odpisuje pronajatý majetek na základě smlouvy o finančním leasingu poskytovatel předmětu leasingu – a to jak pro daňové účely, tak v účetnictví. V § 28 odst. 1 ZDP je zakotveno, že hmotný majetek odpisuje odpisovatel, což je poplatník, který má k majetku vlastnické právo. Výjimky, z nichž některé lze považovat za uplatnění principu ekonomického vlastnictví, jsou vyjmenovány v § 28 ZDP konkrétně v odstavcích 2 až 5. Z dikce zákona vyplývá, že nájemce může na základě písemné smlouvy s vlastníkem majetku odpisovat technické zhodnocení provedené na pronajatém majetku, pokud je sám vynaloží, za předpokladu, že není o toto technické zhodnocení zvýšena vstupní cena u odpisovatele.

V České republice je daňové odpisování uplatňováno jako možnost, proto není pro poplatníka ve zdaňovacím období povinné. Odpisování je možné i přerušit. Doba odpisování je stanovena v odpisových skupinách jako minimální, roční odpisové sazby používané pro lineární odpis jsou naopak maximální.

Otázka dobrovolnosti či povinnosti uplatnění odpisu může mít zásadní vliv na stanovení výše základu daně, neboť každá společnost uplatněním odpisu snižuje svůj daňový základ. Možnosti neuplatnění odpisu využije český daňový poplatník v zásadě pouze tehdy, když by plné uplatnění odpisů vedlo k daňové ztrátě nebo mu znemožnilo uplatnit v plné výši odpočty od základu daně a slevy na dani. Uplatnění či neuplatnění odpisů představuje významnou variabilitu pro daňové plánování poplatníka.

Nehmotný dlouhodobý majetek se odpisuje dle § 32 písm. a) ZDP rovnoměrně po stanovenou dobu s přesností na měsíce. V případě, že je právo k nehmotnému majetku určeno smlouvou na dobu určitou, je možné odpisovat s přesností na dny. Odpis je zahájen následujícího měsíce po zařazení do užívání. Pokud existuje k tomuto majetku právo užívání, doba odepisování odpovídá době trvání tohoto práva.

V ostatních případech se dlouhodobý nehmotný majetek odpisuje rovnoměrně po dobu:

- 1) 18 měsíců – audiovizuální díla
- 2) 36 měsíců – software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 3) 60 měsíců – zřizovací výdaje
- 4) 72 měsíců – ostatní dlouhodobý nehmotný majetek.

Tyto odpisy nelze přerušit.

Při odpisování hmotného majetku, který je používán pouze z části k zajištění zdanitelného příjmu, se do nákladů snižujících základ daně zahrnuje pouze poměrná část odpisů dle § 28 odst. 6 ZDP.

Daňové odpisy sledují víceméně fiskální hledisko, díky svému vlivu na základ daně. Účetní výsledek hospodaření zachycující náklady a výnosy se následně upravuje na základ daně podle toho, zda jsou nižší či vyšší účetní odpisy než daňové. Jsou-li vyšší daňové odpisy než účetní, může poplatník o vzniklý rozdíl snížit svůj základ daně. Nastane-li opačná situace, kdy jsou v nákladech uplatněné účetní odpisy vyšší než daňové, je nutné základ daně zjištěný z účetnictví o vzniklý rozdíl navýšit.

4. 3. 2 Odpisování dlouhodobých aktiv dle Směrnice CCCTB

Oprávnění k odpisování u CCCTB má dle Směrnice pouze ekonomický vlastník. Ekonomickým vlastníkem je osoba, které náleží v podstatě všechny přínosy a rizika spojená s dlouhodobým aktivem, bez ohledu na to, zda je tato osoba právním vlastníkem. Daňový poplatník, který má právo držet, užívat a zcizovat dlouhodobé aktivum a nese riziko jeho ztráty nebo zničení, se v každém případě považuje za ekonomického vlastníka.

Výjimka je ve Směrnici zanesena pouze pro leasingové smlouvy, u nichž se ekonomické vlastnictví neshoduje s právním vlastnictvím. V tomto případě je ekonomický vlastník (uživatel leasingu) oprávněn od svého základu daně odečíst úrokovou složku leasingových plateb. Úroková složka leasingových plateb se zahrne do základu daně právního vlastníka.

Dlouhodobé aktivum nemůže být odpisováno více daňovými poplatníky současně. Pokud není možné určit ekonomického vlastníka daného aktiva, má oprávnění k provedení odpisu právní vlastník. V takovém případě se úroková složka leasingových plateb do základu daně právního vlastníka nezahrne.

Dle pravidel pro CCCTB je odpisování dlouhodobého majetku ve zdaňovacím období **povinné**. Absence možnosti přerušeni či odloženi odpisování dlouhodobého majetku s významnou hodnotou se může stát problémem například v okamžiku, kdy se subjekt rozhodne majetek po nějakou dobu nevyužívat. Nastává tak otázka, zda by se lineární odpis za toto období měl či neměl považovat za náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů.

Způsoby odpisování dlouhodobého majetku dle Směrnice CCCTB

Směrnice připouští dva způsoby odpisování dlouhodobého majetku:

- 1) **individuální lineární odpisy** pro jednotlivě odpisovaná aktiva:
 - a) odpis budov v délce 40 let,
 - b) jiná hmotná aktiva než budovy s dlouhou dobou životnosti v délce 15 let,
 - c) u nehmotných aktiv je dobou odpisování čas, po kterou aktivum používá právní ochrany nebo na kterou je uděleno právo; či 15 let, pokud tuto dobu nelze určit,

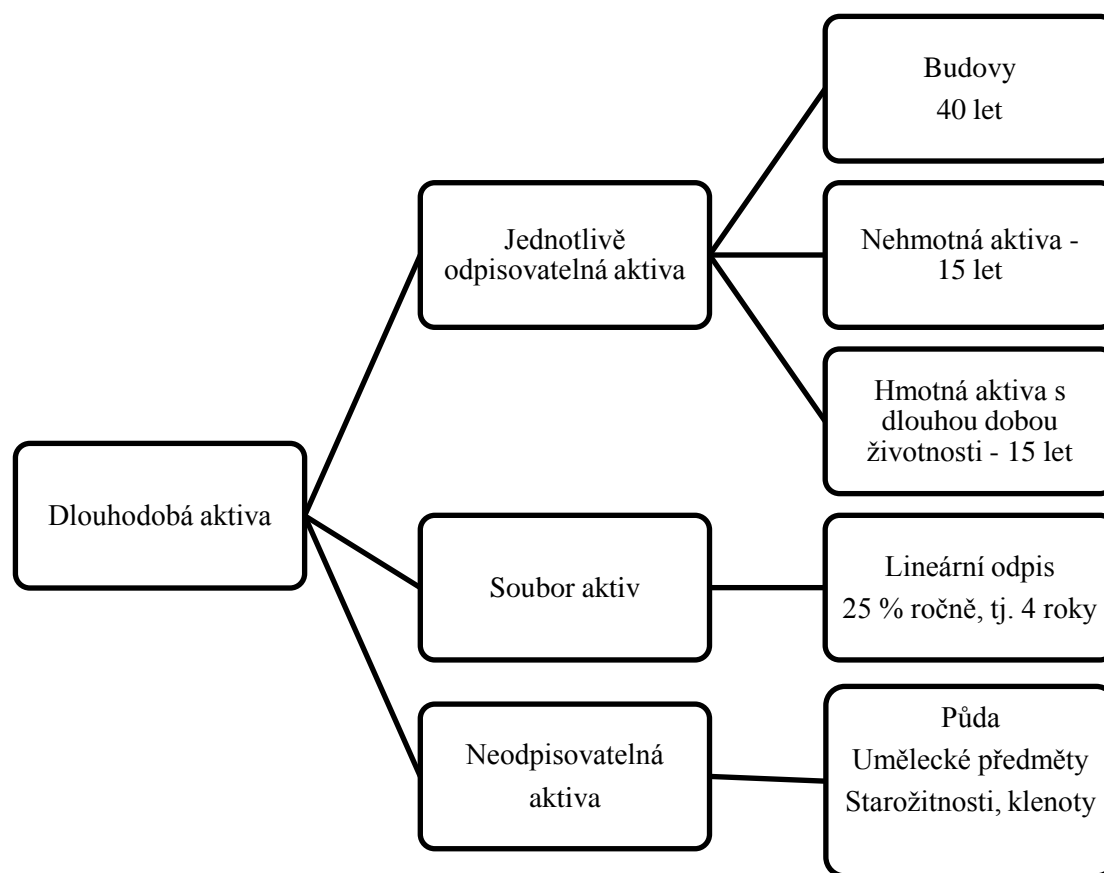
- 2) **odpisy majetku vytvářející jeden soubor aktiv**, při využití roční lineární sazby odpisu ve výši 25 % odpisové základny, se uplatní u aktiv, která nesplňují podmínku doby použitelnosti delší než 15 let.

Odpisování souboru aktiv představuje zjednodušení jak pro daňového poplatníka, tak pro daňovou správu, protože odstraňuje nutnost zakládat a vést seznam obsahující každý jednotlivý typ dlouhodobých aktiv a jejich životnosti.

Plný roční odpis je možné použít v roce pořízení aktiva nebo v roce zařazení do užívání, podle toho, co nastane později. V roce, ve kterém aktivum již nebude součástí majetku dané společnosti, například v důsledku jeho prodeje, nelze uplatnit odpis ani

v poloviční výši, což je stanoveno zejména s cílem maximálního zjednodušení pravidel odpisů stanovených Evropskou komisí. To však není pro poplatníka nevýhodou, neboť v případě prodeje individuálně odpisovaného aktiva je celá jeho daňová zůstatková cena výdajem odčitatelným od základu daně v příslušném zdaňovacím období. Daňovou zůstatkovou cenou dlouhodobého aktiva nebo souboru aktiv se rozumí jejich odpisová základna snížená o úhrn dosud provedených odpisů.

Přehled o metodách odpisování podle Směrnice o CCCTB naznačuje následující obrázek:



Obrázek 6 – Metody odpisování v systému CCCTB
Zdroj: vlastní zpracování

Směrnici navržená neodpisovaná aktiva se do značné míry shodují s českou právní úpravou. Umělecké dílo, není-li součástí stavby nebo budovy, je podle § 27 ZDP hmotným majetkem vyloučeným z odpisování, pozemky nejsou hmotným majetkem dle ZDP a dle zákona o účetnictví se neodpisují. Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, který není určen k obchodování, se neaktivuje a tedy ani neodpisuje.

Z vykazovaného nehmotného majetku (včetně vytvořeného vlastní činností k obchodování) však není z odpisování vyloučen v podstatě žádný ani v zákoně o daních z příjmů, ani v zákoně o účetnictví.

4. 3. 3 Diskuse

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, jestliže není vyloučen z odpisování (dle § 27 ZDP a § 56 ZÚ), se účetně odpisuje ve vazbě na čas, výkony či jako komponentní odpis a daňově se odpisuje lineárními či zrychlenými odpisy podle příslušných ustanovení ZDP. U jiného hmotného majetku jsou daňově uznatelné odpisy účetní. Vymezení hmotného a nehmotného majetku pro účely ZDP se s účetním vymezením majetku do značné míry kryje. Jediným podstatným rozdílem je, že v daňovém zákoně je stanovena hranice vstupní ceny vyšší než 40 000 Kč pro samostatné movité věci a jejich soubory a dospělá zvířata a jejich skupiny, naproti tomu cenová hranice vyšší než 60 000 Kč je stanovena pro veškerý nehmotný majetek, zatímco minimální výši vstupní ceny pro zařazení do těchto majetkových druhů dlouhodobého majetku pro účely účetnictví si určuje samotná účetní jednotka.

Daňově uznatelným nákladem nejsou účetní odpisy, které mají za úkol zobrazovat co nejdříve opotřebením majetku během podnikání, ale uměle stanovené jednotné daňové odpisy vytvořené právě pro účely výpočtu základu daně z příjmů (§ 30-§ 32 ZDP). Účetní odpisy jsou povinné a nepřerušují se, daňové odpisy se mohou přerušit.

Aktivum, jehož doba použitelnosti je delší než 12 měsíců, ale které nedosahuje svoji vstupní cenou výše uvedených cenových hranic, je možné zahrnout jednorázově do nákladů, a tím docílit snížení daňového základu. Pro tento „drobný“ dlouhodobý majetek není v ČR stanovena žádná maximální doba životnosti.

Dle pravidel CCCTB se uplatňují pouze lineární odpisy a to v délce čtyřiceti let u budov, patnácti let u nehmotných aktiv, patnácti let u aktiv s dlouhou dobou životnosti a čtyř let u souboru aktiv. Odpisy se musí uplatnit a není možné je přerušit.

Za zmínku stojí nastavená doba odpisování nehmotných aktiv dle CCCTB na období patnácti let, což se v dnešní době rychlého pokroku především v oblasti vývoje softwaru může zdát jako neúměrně dlouhé období a kdy v České republice je odpis

stanoven na výrazně kratší dobu s přesností na měsíce, což jistě představuje racionálnější přístup. V návrhu pravidel systému CCCTB by určitě našel své opodstatnění nový článek, který by umožnil určité druhy nehmotných aktiv s rychlým morálním zastaráváním odpisovat po dobu kratší než je patnáct let.

V konečném shrnutí je zřejmé, že v systému CCCTB jsou stanovené podmínky pro okamžité zahrnutí vstupní ceny do nákladů přísnější než při posuzování podle českého právního řádu, jak je zřejmé z následující tabulky:

Tabulka 11 – Srovnání parametrů ovlivňujících odpisy dlouhodobých aktiv

SROVNÁVANÝ PARAMETR	ČR - DLE ZÚ	ČR - DLE ZDP	SMĚRNICE CCCTB
Minimální vstupní cena	Dle hlediska významnosti ceny pro účetní jednotku	Vyšší než 40 000 Kč u DHM Vyšší než 60 000 Kč u DNM	Rovna či vyšší než 1 000 EUR
Osoba uplatňující odpis	Právní vlastník	Právní vlastník	Ekonomický vlastník
Metoda odpisování	Lineární Výkonová Komponentní	Lineární Zrychlená	Lineární – přesně určen počet let odpisu pro dané aktivum
Odpis souboru aktiv	Ne	Ne	Ano
Jednotlivě odpisovaná aktiva	Ano	Ano	Ano
Povinnost odpisu	Ano	Ne	Ano
Možnost uplatnění nižšího odpisu	x	Ano	Ne

Zdroj: vlastní zpracování

Odpisová základna vychází v obou systémech při nabytí za úplaty z pořizovací ceny. Při pořízení ve vlastní režii se zahrnují do vstupní ceny vynaložené přímé náklady a systém CCCTB umožňuje zahrnutí i nepřímých nákladů, které jinak nejsou odečitatelné, ale pouze u těch poplatníků, kteří tento způsob ocenění používali již před vstupem do systému CCCTB. Přijaté dotace na pořízení dlouhodobého majetku patří v CCCTB mezi osvobozené příjmy, které mají za úkol snižovat vstupní cenu dlouhodobého aktiva a snižovat tak jeho odpisovou základnu. Pojetí dotací odpovídá

účetním postupům dle české právní úpravy. Oblast, která není Směrnicí na rozdíl od českých předpisů regulována, je možnost uplatnění úroků z úvěru na pořízení dlouhodobého majetku před jeho zařazením do užívání mezi daňové náklady nebo do vstupní ceny majetku. Jelikož Směrnice taxativně nestanoví žádný postup a nevymezuje úroky v daňově neuznatelných nákladech, bude možné je použít ke snížení základu daně pro účely CCCTB.

Odpisování provádí a uplatňuje podle vnitrostátní právní úpravy právní vlastník aktiva na rozdíl od systému CCCTB, který se inspiroval IFRS a odpis provádí ekonomický vlastník. Z pohledu uplatnění odpisů se užívaný majetek musí v českém prostředí účetně odpisovat, jestliže je používán; daňový odpis je pro účely snížení základu daně stanoven pouze jako možnost a dá se v průběhu životnosti aktiva přerušit. Z pohledu CCCTB je odpis povinný a nelze ho přerušit. Tím zde vyvstává otázka, jak postupovat v případě, kdy se dlouhodobý majetek například dočasně nevyužívá pro dosažení a udržení zdanitelných příjmů a je pouze vykazován v evidenci korporace. K tomuto problému není ve Směrnici navrženo žádné řešení a dá se předpokládat, že i takový majetek se bude poplatníkem nadále daňově odpisovat.

Z hlediska zvolených metod odpisování bude na finančních účtech české korporace zachycena částka stanovená zcela dle rozhodnutí účetní jednotky buď jako rovnoměrný časový odpis, výkonový odpis, komponentní odpis či jinak stanovený odpis, zachycující co nejdříve používání dlouhodobého aktiva. Tyto hodnoty vstupují jako účetní náklady do účetního výsledku hospodaření, který se v českém prostředí transformuje na základ daně podle ZDP a který umožňuje z daňového hlediska využít pouze dvě odpisové metody, a sice rovnoměrnou a zrychlenou za použití odpisových skupin, odpisových sazeb a odpisových koeficientů.

Pro účely odpisování dle Směrnice jsou stanoveny zcela odlišné postupy odpisování, které se budou muset mimoúčetně evidovat, a jednotlivě se u nich bude určovat jejich konečný vliv na úpravu účetního výsledku hospodaření. Dále bude nutné zkoumat, zda dochází k jeho zvyšování či snižování za účelem určení základu daně. Směrnice umožňuje u vyjmenovaných druhů dlouhodobého majetku odpisovat jednotlivá aktiva pouze lineárním způsobem, kdy všechny budovy se odpisují po dobu 40 let, ostatní hmotná aktiva s dlouhou dobou použitelnosti, jako jsou lodě a letadla, se odpisují po dobu 15 let a nehmotná aktiva se odpisují po dobu užití právní ochrany či po

dobu 15 let, nelze-li toto období určit. Zdá se, že zvolená doba odpisování nehmotných aktiv je vzhledem k rychlému technologickému vývoji nastavena na neúměrně dlouhou dobu, což povede k tomu, že korporace zaměřené především na rychle se rozvíjejících technologie nebudou moci vytvářet rychle zdroje na jejich financování.

Je zřejmé, že se zvolené postupy výpočtu odpisů budou v jednotlivých úpravách rozcházet a že bude naprosto nutné vést dvojí evidenci k jednotlivým kusům dlouhodobých aktiv a na konci zdaňovacího období se bude muset vyčíslit případný rozdíl mezi odpisem individuálních aktiv, který se stane buď položkou navyšující či snižující základ daně.

České účetní předpisy umožňují pro všechna aktiva pouze individuální odpisování. Proto daleko větší komplikace nastanou při uplatňování druhé možnosti stanovené ve Směrnici, kdy pro aktiva s dobou použitelnosti kratší než 15 let se musí uplatnit odpis v rámci souboru aktiv. Zdá se, že tato metoda byla zavedena především pro jednodušší kontrolu daňovou správou, protože se nemusí vést jednotlivý seznam dlouhodobých aktiv. Odpisování souboru aktiv je pro českou korporaci zcela novým postupem a bude nutné velice pečlivě výpočty nastudovat.

Následující diskuse bude zaměřena na konkrétní postupy výpočtů a stanovení jejich vlivu na základ daně z příjmů korporací při řešení modelových příkladů v oblasti odpisování a vyřazení dlouhodobého majetku.

Modelový příklad 1 – Vyřazení individuálně odpisovaného aktiva při realizaci se vzniklou ztrátou dle principu CCCTB

Daňový poplatník nabývá stroj potřebný pro podnikání v listopadu 2014 za tržní cenu ve výši 19 5000 EUR. V květnu roku 2017 se poplatník rozhodne tento stroj prodat za částku 10 000 EUR.

Předpokládejme, že průběžně zjištěný základ daně z příjmů bude v roce 2017 (bez započítání dopadu prodeje stroje) vyčíslen na 50 000 EUR.

Navržený metodický postup řešení dle Směrnice:

1. Tržní cena stroje činí 19 500 EUR; dle Směrnice se jedná o dlouhodobé aktivum pořízené za úplatu se vstupní cenou splňující limit pro zařazení do dlouhodobých aktiv, která je rovna či vyšší než 1 000 EUR.
2. Stroj představuje dlouhodobé jednotlivé aktivum, jehož doba odpisování je stanovena na patnáct let.
3. Uplatněný roční odpis bude vypočten ve výši $19\,500 : 15 = 1\,300$ EUR.
4. Roční odpis lze uplatnit v celé výši, i když byl majetek pořízen v listopadu 2014 a bude využit pro podnikání pouze dva měsíce zdaňovacího období.
5. Na konci každého zdaňovacího období se určí daňová zůstatková cena jako rozdíl mezi vstupní cenou a celkovými uplatněnými odpisy od začátku užívání stroje.
6. V roce prodeje (zcizení) stroje bude uplatněn nulový odpis, i když byl stroj využit k podnikatelské činnosti v měsících lednu-květnu. Daňová zůstatková hodnota stroje zjištěná k 31. 12. 2016 ve výši 16 100 EUR bude položkou snižující základ daně pro rok 2017. Zároveň ale bude příjem z prodeje stroje ve výši 10 000 EUR považován za zdanitelný příjem zvyšující základ daně.

Kroky č. 1-6 zachycuje tabulka č. 12:

Tabulka 12 – Výpočet individuálního odpisu stroje

ČASOVÉ OBDOBÍ	DRUH POLOŽKY	EUR
11/2014	Vstupní cena	19 500
12/2014	Odpis v 1. roce	1 300
12/2014	Zůstatková daňová hodnota po 1. roce užití	18 700
12/2015	Odpis v 2. roce	1 300
12/2015	Zůstatková daňová hodnota po 2. roce užití	17 400
12/2016	Odpis v 3. roce	1 300
12/2016	Zůstatková daňová hodnota po 3. roce užití	16 100
5/2017	Výnos z prodeje stroje	10 000
12/2017	Odpis v roce prodeje stroje	0

Zdroj: vlastní zpracování

Pokračování metodického postupu řešení

dopad prodeje stroje na daňový základ v roce 2017:

7. Daňová zůstatková cena stroje se v roce prodeje stane položkou snižující základ daně.
8. Výnos dosažený z prodeje stroje se stane v roce prodeje stroje položkou zvyšující základ daně.

Tabulka 13 – Úprava daňového základu v roce 2017 při prodejní ceně 10 000 EUR

DRUH POLOŽKY	EUR
Průběžně zjištěný základ daně z příjmů	50 000
Zdanitelný příjem za prodej stroje	+10 000
Daňová zůstatková hodnota prodaného stroje	-16 100
Konečný základ daně z příjmů	43 900

Zdroj: vlastní zpracování

Čistým efektem tohoto přístupu je v modelovém příkladu snížení základu daně o 6 100 EUR, což je v podstatě ztráta vzniklá při realizaci stroje za nižší cenu, než je daňová zůstatková hodnota (10 000 EUR-16 100 EUR).

Modelový příklad 2 – Vyřazení individuálně odpisovaného aktiva při realizaci se vzniklým ziskem dle principu CCCTB

Při ukázce řešení této varianty je možné vyjít z předchozího zadání příkladu s tím rozdílem, že prodejní cena vyřazovaného stroje bude ve výši 17 000 EUR.

Navržený metodický postup řešení bude v dílčích krocích shodný s modelovým příkladem č. 1. Odlišný bude dopad na výši daňového základu, jak je uvedeno v tabulce č. 14:

Tabulka 14 – Úprava daňového základu v roce 2017 při prodejní ceně 17 000 EUR

DRUH POLOŽKY	EUR
Průběžně zjištěný základ daně z příjmů	50 000

DRUH POLOŽKY	EUR
Zdanitelný příjem za prodej stroje	+17 000
Daňová zůstatková hodnota prodaného stroje	-16 100
Konečný základ daně z příjmů	50 900

Zdroj: vlastní zpracování

Čistým efektem je v tomto případě navýšení základu daně o 900 EUR, což je realizovaný zisk vzhledem k tomu, že stroj byl prodán za vyšší prodejní cenu, než činila daňová zůstatková cena (17 000 EUR-16 100 EUR).

Modelový příklad 3 – Nahrazení individuálně odpisovaného aktiva podobným aktivem dle principu CCCTB

Společnost používá dlouhodobé aktivum, jehož zůstatková daňová hodnota činí 12 000 EUR. Toto aktivum bylo prodáno za 30 000 EUR a nahrazeno novým aktivem s podobnými vlastnostmi v tržní ceně 25 000 EUR.

Individuálně odpisované aktivum může být v průběhu jednoho zdaňovacího období prodáno a následně nahrazeno novým aktivem, používaným pro stejné nebo podobné účely. V takovém případě je možné uplatnit při užití CCCTB následující postup, který nemá v české daňové legislativě žádnou oporu.

Navržený metodický postup řešení dle Směrnice:

1. Ve zdaňovacím období se nejprve vyčíslí zisk nebo ztráta z prodeje aktiva rozdílem mezi prodejní cenou a zůstatkovou daňovou hodnotou a tato zjištěná hodnota se odečte od základu daně v roce vyřazení aktiva.
2. Následně se odpisová základna nového aktiva sníží o rozdíl zjištěný v kroku č. 1.

Oba dílčí kroky jsou zachyceny v následující tabulce:

Tabulka 15 – Prodej a nákup nového aktiva v jednom zdaňovacím období

DRUH POLOŽKY	EUR
Výdaj na nákup nového aktiva	25 000
Zisk z prodeje vyřazovaného aktiva	

DRUH POLOŽKY	EUR
(30 000 – 12 000)	-18 000
Odpisová základna pro nové aktivum	7 000

Zdroj: vlastní zpracování

Při uplatnění výše uvedeného postupu je nutno dodržet následující zásady:

- ✓ Pořízení nového aktiva může předcházet jeho vyřazení o jeden rok.
- ✓ Výnosy musí být znovu investovány do náhradního aktiva nejpozději před koncem následujícího zdaňovacího období po vyřazení starého aktiva. Cílem tohoto postupu je podpořit u daňového poplatníka reinvestování výnosů.

Modelový příklad 4 – Prodej dlouhodobého aktiva ze souboru aktiv dle principu CCCTB

Aktiva odpisovaná v souboru se odpisují metodou snižujícího se základu se stabilní roční sazbou 25 %. Aktiva se odpisují společně v souboru; základ pro odpisování je definován následně:

$$\text{Základ pro odpisování} = ZC + PN + VN + TZ - ZP - K \quad (3)$$

kde:

ZC = daňová zůstatková cena souboru aktiv na začátku zdaňovacího období

PN = pořizovací náklady na aktivum

VN = náklady na výrobu aktiva

TZ = technické zhodnocení aktiva

ZP = příjmy z prodeje aktiva

K = kompenzace např. za zničení aktiva či jeho zcizení apod.

V případě, že by se základ pro odpisování ocitl v záporných hodnotách, je nutné přičíst k základu takovou částku, aby se záporná hodnota vynulovala. Tato částka se následně **přičítá** k základu daně, a je tedy zdanitelná v plné výši.

Pro názornost je uveden vzorový příklad na odpisování souboru aktiv dle principu CCCTB:

Daňový poplatník vytváří dva soubory dlouhodobých hmotných aktiv – soubor A a soubor B.

Soubor A: *Na začátku zdaňovacího období je daňová zůstatková cena souboru ve výši 10 000 EUR. Během období byla hodnota souboru navýšena o nově pořízené dlouhodobé aktivum v tržní ceně 8 000 EUR navýšené o výdaje na pořízení v částce 2 000 EUR. Z tohoto souboru bylo ve sledovaném zdaňovacím období prodáno aktivum za tržní cenu 3 000 EUR.*

Soubor B: *Na začátku zdaňovacího období je daňová zůstatková cena souboru ve výši 10 000 EUR. Během období byla hodnota souboru navýšena o nově pořízené dlouhodobé aktivum v tržní ceně 2 000 EUR navýšené o výdaje na pořízení v částce 500 EUR. Z tohoto souboru bylo ve sledovaném zdaňovacím období prodáno aktivum za tržní cenu 10 000 EUR. Přijátá kompenzace za poškozené aktivum činí 5 000 EUR.*

Navržený metodický postup řešení:

1. Směrnice blíže nespécifikuje pravidla pro vytváření souboru dlouhodobých aktiv, co se týká cenového limitu, ale pouze časovým obdobím použitelnosti kratším než 15 let. Dá se předpokládat, že do souboru dlouhodobých aktiv může být začleněno takové aktivum, jehož individuální vstupní cena je vyšší než 1 000 EUR, podobně jako je stanoveno u individuálně odpisovaných aktiv.
2. Žádnými podmínkami nejsou stanoveny maximální povolené počty souborů či podmíněny vlastnosti vytvářeného odpisovaného souboru aktiv. Bude záležet na každé společnosti, jestli bude vytvářet jeden nebo více takových souborů a zda je bude soustřeďovat do stejného souboru například podle přibližné výše vstupní ceny, očekávané doby životnosti, typu aktiva či jiných ukazatelů.
3. V modelovém příkladu existují dva soubory aktiv A a B, které se budou pro potřeby odpisování a stanovení jejich vlivu na základ daně posuzovat jednotlivě.

4. Ke každému souboru aktiv se zavede individuální inventární karta, na které budou v daném zdaňovacím období zaznamenány veškeré změny hodnoty souboru způsobené nákupem nového aktiva do souboru či prodejem dílčího aktiva ze souboru aktiv.
5. Zjištění daňové zůstatkové ceny na konci zdaňovacího období bude vypočteno dle vzorce č. 3.
6. Dojde-li k situaci, že se vlivem příjmu z prodeje aktiv či kompenzací škody na aktivu dostane daňová zůstatková cena do záporné hodnoty, bude nutné stejně velkou částku přičíst za účelem úpravy výpočtu upravené odpisové základny.
7. Připočítávaná částka (viz bod 6) se musí jako zdanitelný příjem dodat a bude o ni navýšen základ daně z příjmů poplatníka.
8. Nově vypočtená daňová zůstatková cena se stane výchozí hodnotou pro následující zdaňovací období.

Postup řešení je zachycen v tabulce č. 16:

Tabulka 16 – Odpisování souboru aktiv

POSTUP VÝPOČTU		SOUBORY DLOUHODOBÝCH AKTIV	
		Soubor A (EUR)	Soubor B (EUR)
ZC ₁	Daňová ZC na začátku zdaň. období	10 000	10 000
+	Cena pořízeného aktiva během zdaň. období	8 000	2 000
+	Výdaje na pořízení, výstavbu nebo technické zhodnocení aktiva	2 000	500
-	Příjem z prodeje aktiv	-3 000	-10 000
-	Kompenzace	x	-5 000
=	Odpisová základna	17 000	-2 500
+	Vynulování odpisové základny	x	+2 500
=	Upravená odpisová základna	17 000	0
-	25% odpis z upravené základny	4 250	0
ZC ₂	Daňová ZC na konci zdaň. období	12 750	0

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář k tabulce č. 16:

Daňová zůstatková cena souboru A na konci zdaňovacího období je ve výši 12 750 EUR, což představuje částku, ze které se bude vycházet v následujícím období

a další postup bude podobně zachycovat nákupy či vyřazení aktiv prodejem podle uvedeného vzorce (3).

Situace u souboru B je poněkud komplikovanější, neboť zde došlo (nejspíše čistě teoreticky) k situaci, kdy hodnota příjmu z prodeje aktiv a přijatá kompenzace (za náhradu škody na aktivu) přesáhla dosavadní daňovou zůstatkovou cenu a odpisová základna se tím dostala do záporných čísel. V tomto okamžiku je nutné přičtením stejně vysoké částky tento zápor vynulovat, což vede k tomu, že upravená odpisová základna bude rovna nule, a tím i hodnota odpisu souboru B ve zdaňovacím období bude nulová. Na konci období má zároveň nulovou hodnotu i daňová zůstatková cena, ze které se bude vycházet při výpočtu odpisů souboru v dalším roce. Jestliže by společnost například v následujícím roce nepořídila žádný další dlouhodobý hmotný majetek, zůstává hodnota odpisu pro tento rok opět rovna nule. Navíc je nutné částku potřebnou k vynulování záporné odpisové základny (2 500 EUR) přičíst k základu daně z příjmů dané společnosti.

Modelový příklad 5 – Účetní a daňový přístup k odpisování nehmotného majetku v ČR a dle Směrnice CCCTB

Účetní jednotka má stanovený limit pro zařazení software mezi dlouhodobý nehmotný majetek nastaven interní směrnicí na 50 000 Kč a v květnu 2015 pořídí koupí počítačový program za 55 000 Kč.

Navržený metodický postup řešení:

1. Jedná se o případ, kdy dle zákona o účetnictví jde o dlouhodobý nehmotný majetek, ale nikoli z daňového pohledu. Proto se bude tento drobný software odpisovat pouze účetně podle rozhodnutí účetní jednotky o způsobu odpisování s tím, že účetní odpisy budou představovat daňový náklad v souladu s § 24 odst. 2 písm. v) bodem 2 ZDP. Tyto odpisy budou snižovat základ daně z příjmů.

2. Podle Směrnice se bude jednat o pořízení dlouhodobého nehmotného majetku s cenou ve výši 2 037 EUR (při uvažovaném kurzu 27 Kč/EUR).
3. Doba odpisování pro nakoupený software je Směrnicí stanovena na patnáct let lineárním způsobem.
4. Roční odpis bude stanoven výpočtem $2\,037 : 15 = 135,80$ EUR. Ve Směrnici není žádné ustanovení o možném zaokrouhlování odpisů.
5. Pro software bude pro účely CCCTB zavedena inventární karta s údajem o ročních uplatněných daňových odpisech.
6. Daňový odpis bude snižovat základ daně z příjmů poplatníka pro účely CCCTB v rozdílné výši než je zaúčtován ve finančním účetnictví poplatníka, proto bude nutná mimoúčetní úprava základu daně z příjmů poplatníka.
7. Software bude zcela odepsán až za patnáct let, tedy v roce 2029, což vzhledem k rychlému vývoji technologií a počítačových programů působí velmi neprakticky.

Postup řešení je zachycen v tabulce č. 17:

Tabulka 17 – Odpis software dle Směrnice o CCCTB

ČASOVÉ OBDOBÍ	DRUH POLOŽKY	EUR
5/2015	Vstupní cena software	2 037
12/2015	Odpis v 1. roce	135,80
12/2015	Zůstatková daňová hodnota po 1. roce užití	1 901,20
12/2016	Odpis v 2. roce	- 135,80
12/2016	Zůstatková daňová hodnota po 2. roce užití	1 765,40
12/2017	Odpis v 3. roce	- 135,80
12/2017	Zůstatková daňová hodnota po 3. roce užití	1 629,60
xxx	xxx	xxx
12/2029	Odpis v 15. roce	- 135,80
12/2029	Zůstatková daňová hodnota po 3. roce užití	0

Zdroj: vlastní zpracování

Významným rozdílem mezi českým a evropským pojetím odpisů dlouhodobých nehmotných aktiv je závazná definice postupu výpočtu lineárního odpisu s časovým horizontem patnácti let ve Směrnici, kdy naopak v případě odpisování dle české daňové a účetní legislativy má poplatník evidentně větší možnost volby, jakým způsobem bude dlouhodobé aktivum odpisovat, a tyto možné varianty může následně promítnout do optimalizace svého daňového základu. To s sebou pochopitelně nese větší složitost a přesnější evidenci majetku.

Záměrná jednoduchost navržených způsobu odpisování ve Směrnici zamezuje agresivní daňové odpisové politice, kterou tím nemohou společnosti uplatňovat. Otázkou ale zůstává, zda v případě volitelnosti systému CCCTB, se společnosti pro toto zdaňování rozhodnou.

Modelový příklad 6 – Odpis zřizovacích výdajů dle principu CCCTB

Společnost založená v roce 2014 vykázala zřizovací výdaje ve výši 80 000 Kč, které bude dle svého rozhodnutí účetně odpisovat čtyři roky. V roce 2016 společnost zvolí k 1. lednu vstup do zdaňování v systému CCCTB. Předpokládejme, že účetní výsledek hospodaření v roce 2016 dosahuje hodnoty 320 000 Kč, v roce 2017 hodnoty 100 000 Kč.

Navržený metodický postup řešení:

1. Dle zákona o účetnictví bude společnost evidovat od 1. 1. 2014 vykázané zřizovací výdaje v dlouhodobých nehmotných aktivech na účtu 011 – Zřizovací výdaje a uplatňovat odpisy.
2. Roční odpisovaná částka bude činit $80\,000 : 4 = 20\,000$ Kč, tato částka bude navyšovat účetní náklady a tím snižovat účetní výsledek hospodaření.
3. Dne 1. 1. 2016 společnost vstoupí do systému CCCTB. Dle čl. 44 Směrnice se všechna aktiva uznají v hodnotě vypočtené dle vnitrostátních pravidel bezprostředně před dnem, kdy začne poplatník systém používat. Zůstatková cena zřizovacích výdajů je pro účely CCCTB ve výši 40 000 Kč.

4. V roce 2016 bude uplatněn dle zákona o účetnictví odpis zřizovacích výdajů ve výši 20 000 Kč, tato částka ale není v systému CCCTB relevantní a bude tvořit nedaňový náklad, který bude navyšovat zjištěný výsledek hospodaření z finančního účetnictví.
5. Dle ustanovení ve Směrnici nejsou zřizovací výdaje považovány za dlouhodobý nehmotný majetek (nejsou pořízeny za úplatu), proto bude možné celou zbývající část zůstatkové ceny ve výši 40 000 Kč uplatnit v roce 2016 pro účely snížení základu daně jako odčitatelný náklad a v následujících letech již nebude možné základ daně snižovat.
6. V roce 2017 se v českém účetnictví uplatní v nákladech poslední odpis ve výši 20 000 Kč, který ale nebude z hlediska CCCTB považován za daňový náklad, neboť celková zůstatková hodnota zřizovacích výdajů byla uplatněna již v roce 2016.

Celkový postup znázorňuje tabulka č. 18:

Tabulka 18 – Vliv zřizovacích výdajů na základ daně v systému CCCTB

ČASOVÉ OBDOBÍ	DRUH POLOŽKY	Kč
12/2014	Vstupní hodnota zřizovacích výdajů	80 000
12/2014	Účetní odpis v 1. roce	20 000
12/2014	Zůstatková účetní hodnota po 1. roce	60 000
12/2015	Účetní odpis v 2. roce	20 000
12/2015	Zůstatková účetní hodnota po 2. roce	40 000
1/2016	Vstup do systému CCCTB	x
12/2016	Účetní odpis v 3. roce	20 000
12/2016	Účetní výsledek hospodaření	320 000
12/2016	Úprava VH na základ daně dle CCCTB	+ 20 000 - 40 000
12/2016	Upravený základ daně v systému CCCTB	300 000
12/2017	Účetní odpis ve 4. roce	20 000
12/2017	Účetní výsledek hospodaření	100 000
12/2017	Úprava VH na základ daně dle CCCTB	+ 20 000

ČASOVÉ OBDOBÍ	DRUH POLOŽKY	Kč
12/2017	Upravený základ daně v systému CCCTB	120 000

Zdroj: vlastní zpracování

Směrnice nijak neupravuje pojem zřizovací výdaje, Dá se předpokládat, že tuto mezeru ve Směrnici upraví vnitřním předpisem členský stát EU, což může mít za následek nesourodosti mezi členskými státy při přechodu na CCCTB.

Modelový příklad 7 – Odpisy dlouhodobého hmotného majetku – komparace českých daňových postupů a Směrnice o CCCTB

Pro účely konkrétního srovnání dopadu a výše odpisů je vypracován modelový příklad, ve kterém jsou odpisy počítány nejprve podle zákonů v České republice a následně podle Směrnice CCCTB. Pro oba systémy je zvoleno stejné zadání.

Korporace, poplatník daně z příjmů, zakoupila dne 1. 6. 2014 stroj A na výrobu součástek ve vstupní hodnotě 1,2 mil. Kč s montáží za 20 000 Kč. Předpokládaná životnost stroje je stanovena na 12 let. Dne 15. 11. 2014 byl pořízen osobní automobil v hodnotě 450 000 Kč, předpokládaná doba životnosti je 5 let. Dne 15. 1. 2015 byl pořízen notebook v hodnotě 15 000 Kč s předpokládanou životností 3 roky. Dne 1. 4. 2015 byl zakoupen další stroj B na výrobu součástek v hodnotě 900 000 Kč s předpokládanou životností 10 let. Poplatník chce využít maximálního možného snížení základu daně z příjmů při uplatňování daňových odpisů. Výpočet je uskutečněn pro roky 2014 a 2015.

Pro účely přepočtu české měny na EUR byl použit kurz 28 Kč/EUR se zaokrouhlením na 0,5 EUR.

Navržený metodický postup řešení:

I. Česká republika

1. Pro správné určení výše daňových odpisů je nutné majetek nejprve posoudit z pohledu výše vstupní ceny a určit, zda se jedná o dlouhodobý

hmotný majetek, který podléhá daňovému odpisování, a následně ho zařadit do odpisové skupiny, jak je uvedeno v následující tabulce:

Tabulka 19 – Posouzení majetku dle zákona o daních z příjmů

DRUH pořízeného majetku	VSTUPNÍ CENA v Kč	ZAŘAZENÍ do dlouhodobého hmotného majetku	ODPISOVÁ SKUPINA	POČET LET ODPISU
Stroj A	1 200 000 + 20 000 = 1 220 000	ANO	2	5
Automobil	450 000	ANO	2	5
Notebook	15 000	NE	-	-
Stroj B	900 000	ANO	2	5

Zdroj: vlastní zpracování

2. Stroje A, B i automobil splňují podmínku pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku překročením požadované cenové hranice dané zákonem o daních z příjmů ve výši 40 000 Kč a budou daňově odpisovány.
3. Notebook s nízkou vstupní cenou nesplňuje cenovou hranici, nebude podléhat daňovému odpisování a celá jeho pořizovací cena bude rovnou zahrnuta do daňově uznatelných nákladů v roce pořízení.
4. Výpočet daňových odpisů pro rok 2014 a 2015 je uveden v následujících tabulkách:

Rok 2014

Tabulka 20 – Výpočet odpisů pro rok 2014 dle ZDP

Druh pořízeného majetku	Odpisová sazba	Lineární odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)	Koeficient odpisu	Zrychlený odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
Stroj A	11 %	134 200	1 085 800	5	244 000	976 000
Automobil	11 %	49 500	400 500	5	90 000	360 000

Zdroj: vlastní zpracování

Rok 2015

Tabulka 21 – Výpočet odpisů pro rok 2015 dle ZDP

Druh pořízeného majetku	Odpisová sazba	Lineární odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)	Koeficient odpisu	Zrychlený odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
Stroj A	22,25 %	271 450	814 350	6	390 400	585 600
Automobil	22,25 %	100 125	300 375	6	144 000	216 000
Stroj B	11 %	99 000	801 000	5	180 000	720 000

Zdroj: vlastní zpracování

5. Z výše uvedených výpočtů vyplývá, že maximální snížení daňového základu bude poplatníkem dosaženo při uplatnění zrychlených odpisů – za rok 2014 by částka odpisu činila celkem 334 000 Kč (244 000 + 90 000) a za rok 2015 by činila 714 400 Kč (390 400 + 144 000 + 180 000).

II. Směrnice CCCTB

1. Směrnice CCCTB definuje odpisovaná aktiva jako aktiva s dobou životnosti delší než 1 rok a s náklady vynaloženými na pořízení ve výši alespoň 1 000 EUR. Pro řešení zadaného příkladu je nutné vyjádřit hodnoty pořizovacích cen v Eurech kurzem např. 28 Kč/EUR.
2. Přepočtené pořizovací ceny:
Stroj A: $1\,220\,000 : 28 = 43\,571$ EUR
Automobil: $450\,000 : 28 = 16\,071$ EUR
Notebook: $15\,000 : 28 = 536$ EUR
Stroj B: $900\,000 : 28 = 32\,142$ EUR
3. Podmínku pro zařazení do dlouhodobých aktiv nespĺňuje pouze notebook s pořizovací cenou nižší než 1 000 EUR, proto dle CCCTB se nebude odpisovat a celá hodnota bude v roce pořízení snižovat základ daně.
4. Vzhledem k tomu, že odhadovaná doba životnosti pořízených aktiv je nižší než 15 let, budou se všechna aktiva odepisovat jako soubor aktiv.
5. Výpočet daňových odpisů v režimu CCCTB je následovný:

Rok 2014

Odpisová základna souboru: $43\,571 + 16\,071 = 59\,642$ EUR

(stroj A + automobil)

Odpis rovnoměrný – sazba 25 %: 14 910,50 EUR

Daňová ZC souboru: $59\,642 - 14\,910,50 = 44\,731,50$ EUR

Hodnota odpisu souboru aktiv v roce 2014 činí 14 910,50 EUR, tj. 417 494 Kč.

Rok 2015

Odpisová základna souboru: $44\,731,50 + 32\,142 = 76\,873,50$ EUR

(ZC souboru + stroj B)

Odpis rovnoměrný – sazba 25 %: 19 218,375 EUR

Daňová ZC cena souboru: $76\,873,50 - 19\,218,375 = 57\,655,125$ EUR

Hodnota odpisu souboru aktiv v roce 2015 činí 19 218,375 EUR, tj. 538 114,50 Kč.

Pozn. Směrnice CCCTB neuvádí žádný pokyn, jak zaokrouhlovat částky vypočtených odpisů, naproti tomu dle ZDP se odpisy zaokrouhlují na celé Kč nahoru.

Přehled možných variant uplatněných odpisů v modelovém příkladu uvádí tabulka č. 22:

Tabulka 22 – Komparace výše uplatněných odpisů v modelovém příkladu

ZÁKONNÁ ÚPRAVA	UPLATNĚNÉ ODPISY (Kč)		
	ROK 2014	ROK 2015	CELKEM
ČR – lineární odpisy	183 700	470 575	654 275
ČR – zrychlené odpisy	334 000	714 400	1 048 400
Směrnice CCCTB	417 494	538 114,50	955 608,50

Zdroj: vlastní zpracování

Z přehledu uplatněných odpisů vyplývá, že maximální snížení základu daně z příjmů v uvedených letech nastane při užití zrychlených daňových odpisů. Poplatník, který by se měl rozhodnout, zda vstoupí dobrovolně do systému CCCTB, by tak na základě uvedeného příkladu nejspíše neučinil, neboť jeho daňová povinnost by nebyla maximálně, s ohledem na možnosti, snížena.

Komparace odlišností vyplývajících z příkladu

Níže uvedená tabulka porovnává základní informace o pravidlech daňových odpisů.

Tabulka 23 – Závěrečná komparace k modelovému příkladu

SROVNÁVANÝ PARAMETR PŘI VÝPOČTU ODPISŮ	ČR	SMĚRNICE CCCTB
Minimální vstupní cena	40 000 Kč	1 000 EUR
Minimální doba použitelnosti	1 rok	1 rok
Metoda odpisování	Lineární Zrychlená	Pouze lineární
Odpis souboru aktiv	Ne	Ano
Jednotlivě odpisovaná aktiva	Ano	Ano
Povinnost odpisu	Ne	Ano
Možnost uplatnění nižšího odpisu	Ano	Ne

Zdroj: vlastní zpracování

Z uvedeného srovnání je zřejmé, že poplatníci v České republice mají výhodu v možnosti volby druhu daňového odpisu v podobě rovnoměrného či zrychleného, čímž mohou v jednotlivých letech ovlivňovat výši základu daně z příjmů. Dalším ze způsobů, jak ovlivnit výši základu daně, je možnost, nikoli povinnost, uplatnit daňový odpis, či možnost uplatnění odpisu v nižší částce, než je zákonem stanovena povolená maximální hodnota.

Oba systémy používají odpis jednotlivých aktiv. V případě Směrnice je to umožněno pouze u určitých druhů aktiv, ostatní aktiva je nutné odepisovat ve skupině (v souboru) aktiv. Dle předpisů v České republice se všechna aktiva odepisují jednotlivě. Soubor samostatných movitých věcí definovaný v české právní úpravě není srovnatelný s definicí souboru aktiv daný Směrnicí CCCTB.

Kromě zkoumání samotné podstaty, zda se jedná či nejedná o dlouhodobý majetek z dikce Směrnice, je nutné nově posoudit existenci zadané cenové hranice pro dlouhodobý majetek ve výši 1 000 EUR pro posouzení při přechodu na CCCTB:

Cenová podmínka ve Směrnici pro každé jednotlivé hmotné a nehmotné aktivum, které bylo **nakoupeno** či **vyrobeno ve vlastní režii**, k zařazení do

dlouhodobého majetku činí 1 000 EUR. Bude-li se k přepočtu používat pro účely této práce kurz 27 Kč za Euro, činí hraniční vstupní cena 27 000 Kč. Tím mohou vzniknout tři možné varianty následného posuzování již zařazených dlouhodobých aktiv dle české právní úpravy:

účetní jednotka v ČR si stanovila ve své vnitropodnikové směrnici pro zařazení posuzovaného aktiva do dlouhodobého majetku následující cenu:

- 1) vyšší než 27 000 Kč
- 2) rovnu částce 27 000 Kč
- 3) nižší než 27 000 Kč.

Dá se předpokládat, že cenová hranice oscilující okolo částky 27 000 Kč (kurz 27 Kč/EUR), není v korporacích v ČR obvyklá, neboť společnosti si na základě vlivu ZDP většinou v praxi stanovují hranice pro dlouhodobý hmotný majetek ve výši 40 000 Kč a pro dlouhodobý nehmotný majetek ve výši 60 000 Kč. Proto bude nutné jednotlivě evidovaná dlouhodobá aktiva znovu posoudit a případně začlenit do dlouhodobého majetku a vypočítat odpisy. Situace, kdy by naopak mělo být nějaké aktivum při úpravě na základ daně podle CCCTB z dlouhodobého majetku vyjmuto, bude v praxi spíše výjimečná, jelikož by vstupní cena pro zařazení do dlouhodobého majetku musela být stanovena pod hranicí 27 000 Kč.

4. 4 Technické zhodnocení a opravné položky u dlouhodobého majetku

4. 4. 1 Česká právní úprava

Účetní a daňové hledisko

Z účetního pohledu se za technické zhodnocení dlouhodobého majetku od 1. ledna 2014 dle § 47 odst. 3 vyhlášky 500/2002 Sb. považují takové zásahy do majetku v užívání, které mají za následek změnu účelu nebo technických parametrů, či jestliže způsobí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud náklady vynaložené na tyto úpravy dosáhnou

ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku – dlouhodobého nehmotného majetku, samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí. U staveb musí vynaložené náklady dosáhnout významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně stavby.

Technické zhodnocení je pro daňové účely definováno v zákoně o daních z příjmů v § 32a) a § 33. Definice samotného pojmu je shodná s výše uvedenou vyhláškou, zásadní odlišnost je ve výši cenové hranice, od které je zásah do majetku považován za technické zhodnocení. U dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku je stanovena cenová hranice zákonem o daních z příjmů v částce vyšší než 40 000 Kč. U dlouhodobého nehmotného majetku jsou dle ZDP technickým zhodnocením jednotlivé výdaje na zhodnocení za zdaňovací období, naproti tomu dle prováděcí vyhlášky zákona o účetnictví jsou výdaje na technické zhodnocení sčítány za účetní období.

Účetní jednotka si může ve vnitropodnikové směrnici stanovit limit ocenění pro dlouhodobý hmotný majetek shodně se zákonem o daních z příjmů, tedy ve výši 40 000 Kč. Tím bude limit pro technické zhodnocení také ve výši 40 000 Kč. Účetní a daňové odpisy budou v tomto případě shodné. U nehmotného majetku zákon o daních z příjmů určuje hranici pro zařazení do majetku 60 000 Kč, pro technické zhodnocení však pouze 40 000 Kč. Zde proto bude docházet k rozporu mezi účetními a daňovými odpisy. Pokud si účetní jednotka zvolí limit pro dlouhodobý nehmotný majetek 60 000 Kč, bude také technické zhodnocení v hodnotě do 60 000 Kč účtováno do nákladů. Z daňového hlediska nebudou náklady na technické zhodnocení převyšující 40 000 Kč daňově uznatelné, ale budou zvyšovat daňovou vstupní cenu daného majetku (účetní vstupní cena však zůstane původní). Do daňových nákladů se tedy dostanou až formou daňových odpisů.

V případě, že si firma zvolí limit pro dlouhodobý nehmotný majetek 40 000 Kč, bude dlouhodobý majetek nad 40 000 Kč odepisovat, přestože zákon o daních z příjmů by umožňoval jednorázové účtování do daňových nákladů. Limit pro technické zhodnocení bude také 40 000 Kč a vypočtené daňové a účetní odpisy dlouhodobého nehmotného majetku tak budou shodné.

Stavby jsou definovány jako dlouhodobý majetek vždy, bez ohledu na cenu. Limit pro technické zhodnocení proto bude určen vnitropodnikovou směrnicí, může být

shodný se zákonem o daních z příjmů, tedy ve výši 40 000 Kč. Při určování limitu by měla účetní jednotka vycházet z principu významnosti ve vztahu k pořizovací ceně jednotlivé stavby.

4. 4. 2 Technické zhodnocení dle Směrnice CCCTB

Ve Směrnici není použit shodný název jako v české legislativě – technické zhodnocení, ale v článku č. 4 (18) je užit termín „náklady na zhodnocení“, jako označení pro dodatečné výdaje na dlouhodobé aktivum, které podstatně zvyšují kapacitu tohoto aktiva nebo podstatně zlepšují jeho fungování nebo představují více než 10 % původní odpisové základny tohoto aktiva. Náklady na zhodnocení se odpisují podle pravidel použitelných pro dlouhodobé aktivum, které bylo zhodnoceno, jako by se vztahovaly k nově pořízenému dlouhodobému aktivu.

Z tohoto předpisu vyplývají dva možné přístupy k nákladům na zhodnocení:

- 1) individuální odpis
- 2) skupinový odpis

Jestliže se náklady na zhodnocení budou uplatňovat u souboru majetku, měly by být přidány k souboru a odpisovány příslušnou daňovou sazbou, tak jak je odpisován soubor majetku.

Náklady na zhodnocení dle CCCTB nemají pevně stanovenou cenovou hranici, tak jak je upraveno zákony v českém právním řádu. Je tedy nutné jednotlivě sledovat u dlouhodobých aktiv, zda došlo ke zlepšení fungování či zvýšení kapacity, i když výdaj může být spíše nevýznamné hodnoty. I v takovém případě by dle Směrnice byl zásah do majetku nákladem na zhodnocení, neměl by být jednorázově uplatněn do nákladů, ale měl by podléhat odpisování podle typu upraveného dlouhodobého aktiva.

Třetí uvedená podmínka pro posouzení nákladů na zhodnocení se týká přesahu 10 % původní odpisové základny. Tato cenová hranice se dá snadno u každého dlouhodobého majetku určit a nebude obtížné zásah do majetku správně posoudit. Je nutno brát na zřetel, že dle Směrnice CCCTB je za dlouhodobé aktivum považován takový majetek, jehož cena je vyšší než 1 000 EUR, což je pro české korporace výrazný rozdíl oproti českým předpisům.

4. 4. 3 Opravné položky k dlouhodobým aktivům

Česká právní úprava

Tvorba opravných položek se dle zákona o účetnictví § 25 odst. 2 vyžaduje při ocenění majetku z toho důvodu, aby byla brána v úvahu všechna možná předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají oceňovaného aktiva k rozvahovému dni, především, jedná-li se o snížení hodnoty majetku. V praxi není tvorba opravné položky u odpisovaného dlouhodobého majetku příliš rozšířená, neboť běžné opotřebení majetku se vyjadřuje vhodně nastavenými účetními odpisy. Přesto mohou být při inventarizaci zjištěny případy, kdy užitná hodnota majetku je výrazně nižší, než je jeho ocenění v účetnictví po odečtení opravek, a toto snížení hodnoty není možné považovat za definitivní (trvalé).

Směrnice CCCTB

V rámci systému CCCTB není dočasné snížení hodnoty dlouhodobých aktiv nijak ošetřeno. Bude-li se v systému CCCTB vycházet z vypočteného účetního výsledku hospodaření na základě účetních dat, bude opravná položka ve sledovaném roce zaúčtována na vrub nákladů a vzhledem k tomu, že není výčtem uvedena v nedaňových nákladech CCCTB, které by se měly připočítávat při určení základu daně z příjmů, dá se předpokládat, že opravné položky budou v konečném důsledku uznatelným nákladem i z pohledu CCCTB. Je otázkou, do jaké míry může být tvorba opravných položek součástí daňového plánování v režimu CCCTB a zda nebude docházet ke zneužívání opravných položek ke snižování základu daně.

4. 4. 4 Diskuse

Dlouhodobá aktiva se v průběhu životnosti mohou zhodnocovat v podobě technického zhodnocení dle českých právních předpisů či vynaloženými náklady na zhodnocení definovaných ve Směrnici. V obou přístupech je zásadní jednak účel provedení (zlepšení technických parametrů, zvýšení kapacity apod.) a jednak cena, za kterou bylo zhodnocení provedeno. Pro účely českého finančního účetnictví se za

technické zhodnocení považuje takový výdaj, který dosáhne ocenění stanoveného účetní jednotkou jako hranice pro zařazení do dlouhodobých aktiv – tj. je-li cena zhodnocení významná. Podle českých daňových předpisů se za technické zhodnocení považuje takové, jehož hodnota na jednotlivém aktivu za jedno zdaňovací období překročila částku ve výši 40 000 Kč. Směrnice CCCTB považuje za náklady na zhodnocení již vynaložené částky, které představují více než 10 % původní odpisové základny daného aktiva.

Od okamžiku, kdy bylo provedeno technické zhodnocení, se musí upravit i výše odpisů, a to v souladu s postupy použitými při odpisování zhodnocovaného aktiva. U individuálně odpisovaných aktiv se pro účely Směrnice bude pokračovat v uplatněných odpisech aktiva bez jakéhokoli zásahu a hodnota zhodnocení se začne samostatně lineárně odpisovat jako by se jednalo o pořízení nového aktiva. Tento přístup je pro účely českého práva neznámý. Bude-li provedeno zhodnocení na souboru aktiv, je další způsob odpisování dle Směrnice zvolen v souladu s českou právní úpravou, kdy se navýší zůstatková cena aktiva, která je následně lineárně odpisována.

Srovnání přístupu k technickému zhodnocení dle české právní úpravy a Směrnice je uvedeno v tabulce č. 24:

Tabulka 24 – Srovnání parametrů ovlivňujících posouzení technického zhodnocení

SROVNÁVANÝ PARAMETR	ČR - DLE ZÚ	ČR - DLE ZDP	SMĚRNICE CCCTB
Definice	Změna účelu nebo technických parametrů, rozšíření vybavenosti či použitelnosti majetku		Zvýšení kapacity nebo zlepšení fungování aktiva
Cenové vymezení	Při dosažení výše ocenění zvolené korporací pro zařazení do dlouhodobých aktiv	40 000 Kč	Větší než 10 % původní odpisové základny
Metoda odpisování	Po zvýšení odpisové základny o hodnotu technického zhodnocení se pokračuje ve zvoleném způsobu odpisu aktiva		Individuální Skupinový

Zdroj: vlastní zpracování

Modelový příklad 8 – Náklady na zhodnocení u individuálně odpisovaného aktivace principu CCCTB

Korporace pořídila za úplatu v roce 2014 budovu se vstupní cenou ve výši 100 000 EUR. Po 10 letech užívání došlo k jejímu zateplení v hodnotě 20 000 EUR.

Navržený metodický postup řešení:

1. Nakoupená budova splňuje podmínku pro zařazení do dlouhodobých aktiv a bude odpisována po dobu 40 let, tedy roční odpisovou sazbou ve výši 2,5 % z odpisové základny za zdaňovací období, tj. z částky 100 000 EUR.
2. Zateplení budovy bude zvyšovat funkčnost budovy a svoji hodnotou převyšuje zároveň i podmínku stanovenou ve výši 10 % odpisové základny. Zateplení budovy je možné posoudit jako vzniklý náklad na zhodnocení aktiva.
3. Jelikož došlo ke zhodnocení jednotlivě odpisovaného aktiva, bude se i provedené zhodnocení odpisovat jako nově pořízené jednotlivé aktivum s roční sazbou odpisu ve výši 2,5 % z částky 20 000 EUR.

Postup pro uplatnění odpisů v jednotlivých letech je uveden v tabulce č. 25:

Tabulka 25 – Odpis provedeného zhodnocení individuálně odpisovaného aktiva – budovy

BUDOVA	EUR	NÁKLADY NA ZHODNOCENÍ (EUR)
Vstupní cena – rok 2014	100 000	
Odpis rok 2014 - 2023 Sazba 2,5 %	- 25 000	
Daňová ZC rok 2023	75 000	
Náklady na zhodnocení – rok 2024		20 000
Odpis rok 2024	- 2 500	- 500
Daňová ZC rok 2024	72 500	
Odpis rok 2025	- 2 500	- 500
Daňová ZC rok 2025	70 000	19 000
Odpis rok 2026 – 2054 (28 let)	70 000	14 000
Daňová ZC v roce 2054	0	5 000
Odpis rok 2055 – 2064 (10 let)		5 000
Daňová ZC v roce 2064		0

Zdroj: vlastní zpracování

Z výpočtů v tabulce je zřejmé, že pojetí nákladů na zhodnocení, jako by se jednalo o nově pořízené aktivum, povede k tomu, že konkrétní zhodnocovaný majetek bude mít od roku 2054 nulovou zůstatkovou cenu a v dalších letech se bude odpisovat pouze provedené zhodnocení až do nulové zůstatkové ceny.

Modelový příklad 9 – Náklady na zhodnocení u dlouhodobých aktiv v souboru dle principu CCCTB

Korporace pořídila za úplatu v roce 2014 jednotlivá dlouhodobá aktiva s dobou použitelnosti kratší než patnáct let, která tvoří soubor aktiv s celkovým oceněním ve výši 10 000 EUR. Ve 4. roce užívání souboru aktiv bylo provedeno na konkrétním aktivu zhodnocení ve výši 500 EUR zvyšující podstatně jeho kapacitu.

Navržený metodický postup řešení:

1. Dlouhodobá aktiva v souboru se odpisují metodou snižujícího se základu s roční odpisovou sazbou ve výši 25 % z odpisové základny, tj. z částky 10 000 EUR v prvním roce užívání a v následujících letech z částky daňové zůstatkové ceny.
2. Metoda odpisování musí být zachována i pro vynaložené náklady na zhodnocení.

Postupný odpis provedeného technického zhodnocení je uveden v následující tabulce:

Tabulka 26 – Odpis provedeného zhodnocení v souboru odpisovaných aktiv

SOUBOR AKTIV	EUR	NÁKLADY NA ZHODNOCENÍ (EUR)
Vstupní cena – rok 2014	10 000,00	
Odpis – rok 2014 Sazba 25 %	- 2 500,00	
Daňová ZC – rok 2014	7 500,00	
Odpis – rok 2015	- 1 875,00	
Daňová ZC – rok 2015	5 625,00	
Odpis – rok 2016	- 1 406,25	

SOUBOR AKTIV	EUR	NÁKLADY NA ZHODNOCENÍ (EUR)
Daňová ZC – rok 2016	4 218,75	
Náklady na zhodnocení – rok 2017		500
Daňová ZC výchozí pro odpis – rok 2017	4 718,75	
Odpis – rok 2017	- 1 179,70	
Daňová ZC – rok 2017	3 539,05	

Zdroj: vlastní zpracování

V metodě odpisování vynaložených nákladů na zhodnocení u souboru aktiv je použit stejný princip odpisování, který stanoví česká legislativa u případů provedeného technického zhodnocení u dlouhodobého majetku, jestliže je původní aktivum lineárně odpisováno.

Povinná tvorba opravných položek při zjištěném přechodném snížení hodnoty dlouhodobého aktiva na vrub nákladů podle českého účetního předpisu není ve Směrnici žádným článkem upravena a definována. Dá se tedy předpokládat, že náklady, zaúčtované z titulu tvorby opravné položky budou snižovat výsledek hospodaření, a tím i potažmo základ daně pro účely CCCTB, neboť je Směrnice neuvádí ve výčtu nedaňových nákladů.

Modelový příklad 10 – Opravné položky u dlouhodobých aktiv a jejich vliv na základ daně v systému CCCTB

Účetní jednotkou bylo při inventarizaci na konci roku 2016 zjištěno, že vykazovaná zůstatková hodnota dlouhodobého hmotného odpisovaného majetku ve výši 150 000 Kč se dočasně snížila na hodnotu 120 000 Kč. Uvedený rozdíl ve výši 30 000 Kč bude představovat účetní opravnou položku. Účetní výsledek hospodaření za rok 2016 je vykázán ve výši 100 000 Kč bez tvorby opravné položky.

Navržený metodický postup řešení:

1. Opravná položka k dočasnému snížení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku ve výši 30 000 Kč bude zachycena jako účetní náklad roku 2016, který bude snižovat účetní výsledek hospodaření.

2. Směrnice CCCTB neřeší problematiku dočasného snížení hodnoty dlouhodobých aktiv a ani neoznačuje případné snížení dle vnitrostátních předpisů za nedaňový náklad, proto se dá předpokládat, že není nutné o vytvořenou opravnou položku navyšovat zjišťovaný základ daně pro účely CCCTB.
3. Účetní výsledek hospodaření a základ daně dle CCCTB budou ve stejné výši.

Řešení modelového příkladu je znázorněno v následující tabulce:

Tabulka 27 – Opravná položka k dlouhodobému aktivu v systému CCCTB

ČASOVÉ OBDOBÍ	DRUH POLOŽKY	Kč
12/2016	Účetní zůstatková cena DHM	150 000
12/2016	Dočasně snížená cena DHM	120 000
12/2016	Tvorba opravné položky k DHM – vznik nákladu	30 000
12/2016	Výsledek hospodaření bez vlivu opravné položky	100 000
12/2016	Výsledek hospodaření včetně tvorby opravné položky	70 000
12/2016	Základ daně dle CCCTB	70 000

Zdroj: vlastní zpracování

4. 5 Zásoby a jejich vliv na základ daně

4. 5. 1 Česká právní úprava

Účetní a daňové hledisko

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. ve znění novel jsou zásoby definovány v ČÚS 015 – Zásoby a jejich oceňování je vymezeno v § 25 ZÚ. Nakupované zásoby se oceňují pořizovací cenou, která zahrnuje vedlejší náklady spojené s pořízením – především dopravu, pojištění, provizi a clo. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují ve výši vlastních nákladů, které zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo

k jiné činnosti. Pro vyskladnění zásob je možné dle § 25 ZÚ použít pouze cenu stanovenou aritmetickým průměrem nebo metodu FIFO. Metoda LIFO není v českých podmínkách povolena.

Český účetní standard č. 015 umožňuje použít účtování zásob způsobem A (průběžným) nebo způsobem B (periodickým). Volba způsobu účtování je zcela závislá na rozhodnutí účetní jednotky.

Pokud je při inventarizaci zásob zjištěno, že je jejich prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem nižší než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví v historické ceně, zásoby se dle § 26 ZÚ ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou, aby byla dodržena zásada opatrnosti. Prostředek, pomocí kterého se dosáhne snížení ceny, je představován opravnými položkami k zásobám. Opravné položky slouží k zachycení změny ocenění majetku v případě, že snížení není trvalého charakteru, tj. existuje možnost prodeje zásob nebo není-li snížení vyjádřeno jiným způsobem, např. reálnou hodnotou. V praxi se jedná nejčastěji o případy neprodejných sezónních či zastaralých zásob.

Tvorba opravných položek je pro korporaci účetním nákladem dle ČÚS 005 - Opravné položky, který je ve výkazu Rozvaha zaznamenán jako snížení hodnoty daného aktiva ve sloupci „Korekce“. Pomine-li důvod pro existenci opravné položky, tato opravná položka se rozpustí (zúčtuje) jako snížený náklad. Náklady plynoucí z tvorby opravných položek k zásobám jsou **daňově neúčinné** z pohledu ZDP.

4. 5. 2 Zásoby dle Směrnice CCCTB

Charakteristika zásob byla popsána v kapitole 2 Teoretická východiska, podkapitola 2. 6. 5 Zásoby a nedokončená výroba pro účely zjištění základu daně.

Ocenění při pořízení zásob upravuje článek 29 Směrnice, ocenění při vyskladnění zásob je upraveno v článku 21. U zásob vlastní výroby nařizuje Směrnice striktně ocenění v přímých nákladech, poskytuje ale výjimku pro korporace, které zvolily i zařazování nepřímých nákladů do ocenění vyrobené produkce již před vstupem do systému CCCTB (v důsledku snížení administrativní náročnosti při vstupu do CCCTB). Takový postup může být následně používán i po vstupu do systému CCCTB.

Nepřímé náklady představují fixní a variabilní režijní náklady nebo jiné nepřímé náklady, např. úroky, náklady na jiné půjčky apod.

Celková částka odečitatelných výdajů za zdaňovací období se podle článku 21 Směrnice zvýší o hodnotu zásob a nedokončené výroby na začátku zdaňovacího období a sníží o hodnotu zásob a nedokončené výroby na konci téhož zdaňovacího období. Pokud jde o zásoby a nedokončenou výrobu v rámci dlouhodobých smluv, žádná úprava se neprovede.

Oceňování při vyskladnění dle CCCTB se u takových položek zásob, které nejsou běžně zaměnitelné, provádí individuálně. Ostatní položky zásob se oceňují metodou FIFO či váženým aritmetickým průměrem. Použití metody LIFO není povoleno.

K poslednímu dni zdaňovacího období musí být zásoby oceněny v pořizovací ceně nebo čisté realizovatelné hodnotě, což je odhadovaná prodejní cena snížená o odhadnuté náklady na dokončení či prodej zásob. V souladu s článkem 29 je jakékoliv snížení hodnoty zásob (opravná položka) na čistou realizovatelnou hodnotu uznáno jako daňový náklad v období, kdy dojde k takovému poklesu. V důsledku toho i případné zpětné navýšení ceny by mělo za následek zvýšení zdanitelných příjmů (výnosů) v období, kdy došlo ke zvýšení. Otázkou zůstává, jestli bude možné se snižováním na čistou realizovatelnou hodnotu manipulovat a použít tento nástroj pro daňové plánování, či jakými postupy se bude dokazovat, že opravdu k danému poklesu hodnoty zásob došlo.

4. 5. 3 Diskuse

Diskutabilním návrhem v oblasti zásob je článek 21, kdy z jeho definice není zcela přesně zřejmé, jaký by měl být postup při jeho aplikaci v návaznosti na české účetní předpisy, podle kterých si účetní jednotka může zvolit průběžné účtování zásob způsobem A či periodické účtování způsobem B.

U způsobu A jsou během roku zaznamenávány veškeré přírůstky a úbytky ve stavu zásob na účtech, a tím dochází k okamžitému vlivu na náklady společnosti při vyskladnění zásob k prodeji, do výrobního procesu či za jiným účelem.

U způsobu B se pohyby ve stavu zásob během roku sledují v podobě zápisů na skladové karty současně s okamžitým ovlivněním výše nákladů již při samotném pořízení zásob nákupem.

Při striktním použití článku 21 Směrnice by pravděpodobně docházelo ke zkreslení základu daně, neboť by se vyskladněné zásoby promítly do nákladů dvakrát.

Modelový příklad 11 – Aplikace článku 21 Směrnice u zásob

Společnost účtuje o zásobách způsobem A. Počáteční stav zásob je vykázán ve výši 50 000 Kč. V průběhu účetního a zdaňovacího období došlo k pořízení zásob nákupem v hodnotě 100 000 Kč a k vyskladnění zásob v hodnotě 95 000 Kč. Účetní výsledek hospodaření bez vlivu operací zásob je ve výši 600 000 Kč.

Navržený metodický postup řešení:

1. Zvolený způsob A účtování zásob vyžaduje účtování o všech uskutečněných operacích na účtech, jak je znázorněno v následujícím schématu:

Zásoby		Spotřeba zásob (náklad)	
PS 50 000	2) 95 000	2) 95 000	
1) 100 000			
KS 55 000			

Obrázek 7 – Schematické účty pro zachycení pohybů zásob

Zdroj: vlastní zpracování

Legenda:

1) navýšení stavu zásob nákupem ve výši 100 000 Kč

2) úbytek zásob při jejich vyskladnění a vznik nákladu 95 000 Kč

PS = počáteční stav účtu

KS = konečný stav účtu

2. Uvažovaný účetní výsledek hospodaření bez vlivu zásob činí 600 000 Kč. Po započítání vzniklého nákladu při úbytku zásob, dojde k jeho snížení:

$$VH_u = 600\,000 - 95\,000 = 505\,000 \text{ Kč}$$

3. Při užití článku 21 se při úpravě na základ daně odečitatelné výdaje za zdaňovací období zvýší o hodnotu zásob na začátku období a sníží o hodnotu na konci období. V tom případě by se nejspíše o uvedené hodnoty upravil původní výsledek hospodaření ze zadání, který nezachytil vliv zásob:

$$ZD_{CCCTB1} = 600\,000 + 50\,000 - 55\,000 = 595\,000 \text{ Kč}$$

Bude-li se definice ale vztahovat na již uplatněné odečitatelné výdaje (tedy i zachycené pohyby zásob v účetnictví), úprava na základ daně se provede odlišným způsobem:

$$ZD_{CCCTB2} = 600\,000 - 95\,000 + 50\,000 - 55\,000 = 500\,000 \text{ Kč}$$

Vypočtené hodnoty základu daně se výrazně odlišují, a proto by bylo nutné, aby Evropská komise upřesnila aplikaci článku 21. Výše uvedený požadavek není v české právní úpravě zanesen, je tedy nutné, v rámci transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně tuto úpravu provést a věnovat problematice dostatečnou pozornost. Sledování této skutečnosti bude vyžadovat pomocný výpočet, čímž dojde k navýšení pracnosti při výpočtu základu daně, přičemž bude nutné vedené účetnictví před těmito úpravami oprostít o pohyby ve stavu zásob.

V oblasti oceňování zásob při jejich pořízení byly zjištěny stejné přístupy v českém účetnictví i pro stanovení evropského základu daně – a sice při pořízení za úplatu se cena zásob stanoví včetně nákladů spojených s pořízením a při pořízení zásob ve vlastní režii se použije ocenění ve výši vlastních nákladů. U poplatníků, kteří před vstupem do CCCTB zakalkulovali do vnitropodnikového ocenění i nepřímé náklady, je takový postup přípustný i při vstupu do CCCTB z důvodu co nejmenších doprovodných nákladů při přechodu na nový systém.

Při vyskladnění nezaměnitelných zásob je Směrnicí CCCTB striktně nařizováno ocenění v individuální ceně, oproti české právní úpravě, kde je možné použít postup průměrných cen (periodických či průběžných), jejichž volba je zanesena do vnitropodnikových směrnic, a nemusí se tedy nutně jednat o individuální ocenění. Proto

takovýto nařízený postup dle Směrnice může vést ke stavu, že se k zásobám povede dvojí analytická evidence s rozdílným oceňováním.

Oba systémy dále připouštějí oceňování metodou FIFO a zakazují použití metody LIFO.

Srovnání českého právního rámce a požadavků dle Směrnice v oblasti zásob je uvedeno v následující tabulce:

Tabulka 28 – Srovnání parametrů pro posouzení zásob

SROVNÁVANÝ PARAMETR	ČR - DLE ZÚ	ČR - DLE ZDP	SMĚRNICE CCCTB
Způsob ocenění při pořízení zásob	Pořizovací cenou Ve výši vlastních nákladů Reprodukční pořizovací cenou		Pořizovací cenou Ve výši vlastních nákladů – výjimka: započtení i nepřímých nákladů do ceny
Způsob ocenění při vyskladnění zásob	Aritmetickým průměrem FIFO Pořizovací cenou Pevnou cenou LIFO není povolena		Individuální cenou Aritmetickým průměrem FIFO LIFO není povolena
Ocenění na konci zdaňovacího období	Historickou cenou případně s vytvořenou opravnou položkou		Pořizovací cenou či čistou realizovatelnou hodnotou – v nižší částce z uvedených
Tvorba opravných položek	Účetní náklad	Daňově neuznatelný náklad	Daňový náklad

Zdroj: vlastní zpracování

K poslednímu dni v roce je možné dle českých účetních postupů tvořit opravné položky na vrub nákladů při dočasném snížení hodnoty zásob. Takový postup Směrnice zmiňuje a je tedy zřejmé, že takto vzniklé náklady budou snižovat výsledek hospodaření

s dopadem na základ daně z příjmů pro účely CCCTB. Směrnice vyžaduje stanovit výši ceny zásob na konci zdaňovacího období v čisté realizovatelné ceně nebo v pořizovací ceně, v té, která je nižší, přičemž hodnota snížení na čistou realizovatelnou cenu je zařazena mezi daňové náklady.

Problematickým okruhem při řešení účetních operací u zásob je oblast případných zjištěných mank a škod při inventarizaci na konci účetního a zdaňovacího období. Česká právní úprava řeší problematiku velice široce jak v zákoně o účetnictví, tak v zákoně o daních z příjmů. Ve finančním účetnictví vzniklá manka zatěžují náklady a snižují účetní výsledek hospodaření; základ daně je ale snížen pouze o částky nezaviněných mank a mank do normy. Při zaviněném manku je daňovým nákladem jeho hodnota pouze do výše uskutečněné náhrady. Směrnice takovéto vzniklé situace vůbec nezmiňuje. Lze nejspíše předpokládat, že zaúčtované částky v nákladech budou ponechány na snížení základu daně pro účely CCCTB v případě, že budou posouzeny poplatníkem jako náklad na dosažení příjmů. Je otázkou, kdo v takovém případě bude rozhodnutí poplatníka kontrolovat.

4. 6 Rezervy a jejich vliv na základ daně

4. 6. 1 Česká právní úprava

Účetní a daňové hledisko

Podle prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. k zákonu o účetnictví představuje v § 57 rezerva cizí zdroj financování vytvořený na vrub nákladů, či čerpaný ve prospěch nákladů, který je určen k pokrytí budoucích závazků nebo výdajů pouze v případech, kdy jsou současně splněny následující podmínky:

- je znám účel,
- je pravděpodobné, že závazky nastanou,
- není známa přesná částka či období, ve kterém vzniknou.

Rezervy se tvoří na vrub nákladů, když jsou účetní jednotce známá budoucí rizika či ztráty z podnikání. Rezervy se čerpají, snižují nebo ruší naopak ve prospěch

nákladů, a to obecně tehdy, když riziko, na které byly tvořeny, se změní ve skutečnost nebo pomine.

Tvorba rezerv vychází z principu zásady opatrnosti, kdy se na konci účetního období berou v úvahu veškerá předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou známy do okamžiku sestavení účetní závěrky. Za účetní rezervy jsou považovány např. rezervy na rizika a ztráty, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na daň z příjmů, rezerva na smluvní sankce, rezerva na náhrady škod z případných soudních sporů, rezerva na sankce od správce daně a rezerva na restrukturalizaci. Vyjmenované rezervy jsou účetním nákladem, ale z pohledu ZDP je tento náklad daňově neúčinný a navyšuje při transformaci účetního výsledku hospodaření hodnotu základu daně z příjmů korporace.

Účetní jednotka ve svém vnitřním předpisu stanoví tituly pro tvorbu rezerv, jejich výši a způsob jejich vytváření a používání. Rezervy podléhají inventarizaci, kde se sleduje jejich opodstatněnost a odpovídající výše.

Pro praxi jsou zajímavější zákonné rezervy, vzhledem k tomu, že jejich tvorba představuje daňově účinný náklad dle ZDP § 24 odst. 2 písm. i). Mezi tyto rezervy, vyjmenované v zákoně č. 593/1992 Sb. o rezervách, jsou řazeny např. rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, rezervy na pěstební činnost a ostatní specifické rezervy – např. na odbahnění rybníka, na rekultivace a asanace skládky či na vypořádání důlních škod. Všechny vytvářené zákonné rezervy se týká depozitní podmínka, která pro ně byla sjednocena již od 1. 1. 2004 (novelou zákona o rezervách, zákonem č. 438/2003 Sb.), kdy se jedná o povinnost ukládání prostředků ve výši těchto rezerv na zvláštní vázaný účet.

4. 6. 2 Rezervy dle Směrnice CCCTB

V článku č. 25 Směrnice, kde jsou rezervy definovány, je zřejmá návaznost na Mezinárodní účetní standardy, konkrétně na IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky, kdy rezerva představuje závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší budoucích výdajů potřebných pro jejich splnění.

Poplatník, který na konci zdaňovacího období zjistí, že má právní závazek či pravděpodobný budoucí závazek vyplývající z činností nebo transakcí uskutečněných

v tomto zdaňovacím období či předchozích zdaňovacích obdobích, považuje každou spolehlivě odhadnutelnou částku vyplývající z tohoto závazku za odečitatelnou, pokud se předpokládá, že konečné vyrovnání této částky povede ke vzniku odečitatelného výdaje. Daňově účinnými jsou tedy ty rezervy, které se vztahují k takovým závazkům, jejichž vypořádání v budoucnu (odliv zdrojů s ním spojený) bude daňově uznatelným nákladem. Za spolehlivě odhadnutelný výdaj je považován očekávaný výdaj potřebný k vyrovnání současného závazku na konci zdaňovacího období, pokud je odhad založen na všech důležitých faktorech, včetně dosavadních zkušeností dané společnosti, skupiny nebo odvětví při respektování všech rizik a nejistot.

Podle uvedené definice rezerv je nejspíše patrné, že rezervy na opravy majetku jsou Směrnicí zakázány, neboť představují budoucí platby, ke kterým nemá poplatník právní povinnost, a naopak rezervy na záruční opravy budou povoleny, vzhledem k právní opoře poskytované záruky.

Bude-li se závazek vztahovat k činnosti (transakci), která bude pokračovat v budoucích zdaňovacích obdobích, rozloží se rezerva poměrně do odhadované doby trvání dané činnosti (transakce), a to s ohledem na příjmy, které z ní budou získány. Období, na které je rezerva tvořena, není časově omezeno. Částky vytvořených rezerv je nutné na konci zdaňovacího období přezkoumat a upravit.

Rezerva vytvářená na dobu 12 měsíců a déle se musí diskontovat ročním průměrem sazby Euribor pro závazky se splatností 12 měsíců, kterou zveřejňuje ECB, za kalendářní rok, v němž končí zdaňovací období.

Článek 26 ukládá pro stanovení rezervy na důchody použití pojistně-matematických metod. Tyto rezervy je nutno diskontovat.

Z tvorby rezerv jsou Směrnicí vyloučeny mimosmluvní závazky, (které jsou obsaženy v IAS 37 a vznikají především v okamžiku, kdy se korporace zavazuje svým chováním k určitému jednání), nejspíše z důvodu obtížnější kontrolovatelnosti takových závazků daňovou správou, kdy bude v praxi jednodušší zkontrolovat uzavřené právní závazky. Rezervy nejsou ve Směrnici blíže specifikovány, za jakým účelem se mohou tvořit coby daňově uznatelné (kromě rezervy na důchody), což bude v jednotlivých státech EU vytvářet předpoklad pro to, že se tvořené rezervy budou pravděpodobně posuzovat podle vnitrostátní právní úpravy, což povede k odlišnostem mezi výší rezerv mezi státy.

4. 6. 3 Diskuse

České právní účetní předpisy definují rezervy jako cizí zdroje financování vytvářené na vrub nákladů v okamžiku, kdy je zřejmé, že náklad v budoucnu s největší pravděpodobností nastane v souvislosti s konkrétním účelem v odhadované výši. Účetní rezervy jsou vytvářeny na libovolný účel při splnění výše uvedených podmínek, ale pro účely snížení základu daně z příjmů se rezerva posuzuje podle zákona o rezervách, a pouze vyjmenované druhy rezerv pak mohou snižovat základ daně jako daňově uznatelné náklady. Nutnou podmínkou pro uznatelnost vytvořené rezervy je navíc přesun peněžních prostředků ve výši tvořené rezervy na zvláštní bankovní účet, zřízený pouze právě pro tvorbu rezerv.

Směrnice CCCTB charakterizuje rezervy jako budoucí závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší budoucích výdajů. Za daňově účinné považuje pouze takové, jež se vztahují k závazkům, u kterých bude odliv zdrojů v budoucnu představovat daňový náklad. Velice oblíbené rezervy na opravy dlouhodobého majetku, které patří v ČR mezi daňově uznatelné, nespádají naopak do rezerv dle definice stanovené Směrnicí, neboť představují budoucí platby, ke kterým nemá poplatník právní povinnost, a naopak rezervy na záruční opravy budou dle Směrnice daňovým nákladem oproti pojetí v České republice.

Dlouhodobě vytvářené rezervy se musí v systému CCCTB diskontovat průměrem sazby Euribor pro závazky se splatností 12 měsíců dle zveřejněných údajů Evropskou centrální bankou. V české právní úpravě není takový postup požadován. Je otázkou, do jaké míry diskontování budoucího závazku sazbou Euribor dokáže zohlednit znehodnocení rezervy inflací, která je v různých státech EU rozdílná a zda by neměla Evropská komise zvážit jinou hodnotu pro diskontování.

Česká účetní legislativa požadavek diskontování rezerv neobsahuje. Nicméně na základě požadavku na věrné a poctivé zobrazení účetnictví lze usuzovat, že pokud by v odůvodněném výjimečném případě byla časová hodnota peněz natolik významná, že by věrný obraz podávaný účetní závěrkou ovlivnila, měl by podnik provést diskontování i v účetnictví vedeném v souladu s českou legislativou. Metodu je pak nutné popsat v příloze účetní závěrky.

Vymezení rezerv ve Směrnici je velice obecné a umožňuje uplatnění různých druhů rezerv vytvářených napříč státy Evropské unie, které budou ve většině případů daňovým nákladem, jestliže bude splněna podmínka, že se vztahují k takovým právním závazkům, jejichž vypořádání v budoucnu bude daňově uznatelným nákladem. Bylo by jistě vhodné, aby došlo k upřesnění daňových rezerv například jejich pozitivním vymezením v rámci článku 25 Směrnice.

Z dikce Směrnice vyplývá, na rozdíl od české právní úpravy, daňový náklad u vytvářených rezerv na záruční opravy, naproti tomu rezervy na opravy majetku, velice často uplatňované v daňovém prostředí ČR, nejsou dle Směrnice daňovou položkou.

Samotné vyčlenění požadavku právních rezerv pro daňovou uznatelnost vzniklého nákladu je zvoleno s cílem jednodušší daňové kontroly, nicméně je zřejmé, že i mimosmluvní závazek je možné snadno převést na smluvní – tj. právní a tím dostat vytvořené definici. Naopak mimosmluvním závazkem může dávat korporace najevo jiným stranám, že přijme konkrétní zodpovědnost, čímž se u nich vytváří oprávněné očekávání, že této zodpovědnosti dostojí. Takové jednání může být spojeno například s dobrovolnými vynaloženými ekologickými náklady dle morálního rozhodnutí vedení korporace, které by ale nesnižovalo základ daně, což by mohlo mít za následek upuštění od původního úmyslu a od tvorby rezervy.

Směrnice neuvádí jako podmínku pro daňovou uznatelnost vytvořené rezervy její deponování na speciální bankovní účet, což je nezbytně nutný předpoklad pro uznání rezervy v ČR.

Komparace rezerv dle české právní úpravy a dle Směrnice je uvedena v následující tabulce:

Tabulka 29 – Srovnání parametrů pro tvorbu rezerv

SROVNÁVANÝ PARAMETR	ČR - DLE ZÚ	ČR - DLE ZDP	SMĚRNICE CCCTB
Druhy rezerv	Vytvářeny dle rozhodnutí účetní jednotky – např. na rizika, smluvní pokuty, na záruční opravy apod.	Řídí se zákonem o rezervách - rezervy na opravy DHM, na pěstební činnost apod.	Nejsou definovány názvem – pouze vznikem právního závazku, ani účelem, čímž je dosaženo větší variability v tvorbě rezerv.
Vliv na základ daně	Účetní náklad	Daňový náklad u rezerv dle zákona o	Rezervy, u kterých nastane v budoucnu odliv zdrojů, jsou považovány

SROVNÁVANÝ PARAMETR	ČR - DLE ZÚ	ČR - DLE ZDP	SMĚRNICE CCCTB
		rezervách	za uznatelný náklad. Zakázány jsou rezervy na opravy DM. Povoleny jsou rezervy na záruční opravy.
Deponování peněz na bankovní účet	Nevyžadováno	Vyžadováno	Nevyžadováno
Diskontování rezerv	Nevyžadováno	Nevyžadováno	Vyžadováno

Zdroj: vlastní zpracování

Modelový příklad 12 – Tvorba dlouhodobé rezervy s diskontováním

Korporace svojí podnikatelskou činností způsobila kontaminaci půdy provozováním skládky odpadů. Po skončení provozu skládky v roce 2019, musí být místo skládky, na základě zákonné povinnosti uhradit vzniklou škodu, uvedeno do původního stavu včetně provedení sanace pozemku. Likvidace skládky je plánována za pět let. Při odhadu výše nákladů na likvidaci skládky a rekultivaci pozemku bylo zjištěno, že v případě, že by se prováděla likvidace v současné době, byla by vyplacena dodavateli částka ve výši 400 000 Kč. Roční průměrná sazba Euribor pro rok 2014 je výši 0,49 % (Euribor, 2015).

Navržený metodický postup řešení:

1. Dle požadavku Směrnice je nutné rezervy tvořené na dobu delší než jeden rok diskontovat. Výpočet hodnot upravuje následující tabulka:

Tabulka 30 – Výše rezervy při jejím diskontování dle CCCTB

ROK	SOUČASNÁ HODNOTA (Kč)	ÚROK (Kč)
1. 1. 2014	390 342	-
31. 12. 2014	392 255	1 913
31. 12. 2015	394 177	1 922
31. 12. 2016	396 109	1 932
31. 12. 2017	398 050	1 941

31. 12. 2018	400 000	1 950
--------------	---------	-------

Zdroj: vlastní zpracování

- Dle výpočtu diskontované výše rezervy v tabulce č. 30 by v roce 2014 došlo k navýšení nákladů v souvislosti s vytvářením rezervy ve výši 390 342 Kč a zároveň by se navýšila částka nákladových úroků o 1 913 Kč. V následujících letech by byly zúčtovávány pouze nákladové úroky. Veškeré náklady účtované v letech 2014 až 2018 by ovlivňovaly daňový základ pro účely CCCTB.
- V okamžiku, kdy by česká korporace účtovala vznik pětileté rezervy v letech 2014 – 2018 lineární jednorázovou částkou do nákladů ve výši 1/5 z celkové hodnoty rezervy tj. 80 000 Kč, došlo by k odlišnostem mezi náklady dle české právní úpravy a dle CCCTB, proto by se musela provést mimoúčetní úprava hodnot tak, aby v uznatelných nákladech pro CCCTB zůstala pouze částka nákladů uvedená v tabulce č. 31.
- Úprava českého účetního výsledku hospodaření na daňový základ CCCTB vycházející z předchozích zhodnocení dopadů uplatněných nákladů v letech 2014 až 2018 je zachycena v následující tabulce:

Tabulka 31 – Mimoúčetní úprava výsledku hospodaření na CCCTB při diskontování rezerv

Rok	ČR	CCCTB	Rozdíl (Kč)
	Vznik účetních nákladů při tvorbě rezervy	Uplatněné náklady s vlivem na základ daně	Úprava účetního výsledku hospodaření na základ daně dle CCCTB
2014	80 000	390 342 + 1 913	+ 312 255
2015	80 000	1 922	Vzorový výpočet: 1 922 – 80 000 = - 78 078
2016	80 000	1 932	- 78 068
2017	80 000	1 941	- 78 059
2018	80 000	1 950	- 78 050

Zdroj: vlastní zpracování

- V účetním období 2014 by se základ daně dle CCCTB navýšením českého účetního výsledku hospodaření vykázal ve výši 312 255 Kč, v dalších letech by docházelo při jeho úpravě ke každoročnímu snížení přibližně o 78 000 Kč (přesné údaje jsou uvedeny v tabulce č. 31).

Možnost tvorby rezerv je v postupech daných Směrnicí daleko benevolentnější než v české právní úpravě a umožňuje proto v daleko větší míře uplatnit daňové náklady za účelem snižování základu daně. Toto pojetí se může stát pro korporace zajímavým a může ovlivnit jejich rozhodování o vstupu do CCCTB.

4. 7. Nedobytné pohledávky a jejich vliv na základ daně

4. 7. 1 Česká právní úprava

Účetní a daňové hledisko

Pohledávka představuje právně podložený nárok na obdržení peněžní částky ve smluvené lhůtě za poskytnuté zboží, služby či jiné produkty odběrateli. Nenastane-li peněžní plnění ve stanoveném čase, pohledávka se postupně znehodnocuje a její inkaso se může stát rizikové a pohledávka se může stát nedobytnou. Jestliže by byly pohledávky po lhůtě splatnosti v účetnictví v původní nominální hodnotě, účetní závěrka by neposkytovala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, vzhledem k tomu, že by se nadhodnocoval stav majetku (aktiv). Proto je tato problematika obsažena v právní úpravě, konkrétně v § 55 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb. v § 26 odst. 3, v ČÚS 005 – Opravné položky a v ČÚS č. 019 – Náklady a výnosy.

Daňové hledisko tvorby opravných položek k pohledávkám je řešeno ve speciálním zákoně č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, především v § 2 a § 8.

Tvorba opravných položek k pohledávkám se účtuje na vrub nákladů a zároveň snižuje rozvahovou hodnotu pohledávky v účetnictví. Pomine-li důvod k vytvořené opravné položce, například při úhradě pohledávky, jejího postoupení či promlčení, opravná položka se zruší. Tvorba opravné položky navyšuje účetní náklady, zrušení opravné položky naopak působí na snížení nákladů, nikoliv na vznik výnosů, a tím je ovlivňována výše výsledku hospodaření účetní jednotky.

Jestliže se pohledávka stane prokazatelně nedobytnou na základě rozhodnutí soudu, je nutné ji zcela z majetku vyřadit, a sice pomocí odpisu pohledávky, který je podobně jako opravná položka vzniklým nákladem účetní jednotky. Jedná se o trvalé snížení hodnoty pohledávky. Odpisem pohledávky dochází k vyřazení pohledávky z účetnictví. Odepsaná pohledávka, pokud však není právně zaniklá, se eviduje nadále na podrozvahových účtech. Poplatník může pohledávku účetně odepsat po určité lhůtě splatnosti například proto, že nebude pohledávku vymáhat, neboť náklady na vymáhání by přesáhly výtěžek – takový odpis pohledávky bude daňově neúčinný.

Tvorba účetních opravných položek dle ZDP § 25 odst. 1 písm. v) a odpis pohledávek dle vnitropodnikových směrnic je nedaňovým nákladem s výjimkou případů, kdy byla k pohledávce vytvořena zákonná opravná položka.

Pokud bude vytvořena opravná položka dle zákona o rezervách, stává se účetní náklad zároveň nákladem daňově účinným. Opravné položky lze tvořit pouze k nepromlčené pohledávce, o které bylo při jejím vzniku účtováno ve výnosech, a tento výnos nebyl osvobozen od daně z příjmů, nezahrnovaný do základu daně nebo nebyl zdaněn zvláštní sazbou daně. Opravná položka se tvoří maximálně do výše její jmenovité rozvahové hodnoty nebo do výše pořizovací ceny při jejím nabytí postoupením. V takovém případě ale musí být pořizovací cena plně uhrazena.

V zákoně o rezervách jsou výčtem vymezeny pohledávky, ke kterým nelze opravnou položku tvořit. Jedná se o pohledávky z titulu cenných papírů, úvěrů, zápůjček, záloh, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhrady ztráty, smluvních pokut a úroků z prodlení, penále a jiných sankcí, pohledávky nabyté bezúplatně a od 1. 1. 2014 pohledávky za spojenou osobou. Zároveň není možné vytvořit opravnou položku k pohledávce, jestliže má účetní jednotka vůči dlužníkovi současně splatné dluhy a neprovede vzájemný zápočet pohledávek.

Mezi zákonné opravné položky jsou řazeny opravné položky za dlužníky v insolvenčním řízení tvořené do výše rozvahové hodnoty nepromlčené pohledávky přihlášené u soudu a opravné položky k nepromlčeným pohledávkám.

U pohledávek vzniklých od 1. 1. 2014 se opravné položky k nepromlčeným pohledávkám mohou vytvářet za podmínky, že od konce sjednané doby splatnosti pohledávky uplynulo více než:

- a) 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,

b) 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

U pohledávek vzniklých z podnikatelské činnosti není nutné zahajovat soudní, rozhodčí či správní řízení, ale pro tvorbu uznatelných opravných položek stačí splnit jen podmínku časové doby po splatnosti. Pouze u pohledávek nabytých postoupením, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku byla vyšší než 200 000 Kč, lze tvořit opravnou položku pouze za předpokladu, že poplatník vede o tuto pohledávku soudní či jiné řízení, kterého se řádně účastní.

Podmínky daňového odpisu jsou uvedeny v ZDP § 24 odst. 2 písm. y): o vzniklé pohledávce je účtováno ve výnosech, tento výnos byl zahrnut do základu daně a k pohledávce lze současně uplatňovat zákonné opravné položky, nebo se jedná o pohledávku, ke které nelze tvořit opravnou položku pouze proto, že od její splatnosti uplynulo méně než 18 měsíců (a u pohledávek nabytých postoupením, pokud se jedná o pohledávku se jmenovitou hodnotou v okamžiku vzniku vyšší než 200 000 Kč, ohledně které nebylo zahájeno soudní či jiné řízení). Dále tento paragraf upravuje konkrétní případy, kdy lze jednorázově odepsat do daňově účinných nákladů hodnotu pohledávky.

Nejnovější změna v oblasti pohledávek nastala v roce 2015 novelou zákona o rezervách především v oblasti daňových opravných položek k pohledávkám tvořeným od roku 2015:

- tvorba daňových opravných položek je umožněna také k pohledávkám, které při svém vzniku nezatížily účetní výnosy, ale byly zahrnuty do základu daně a zdaněny (např. pohledávky účtované rozvahově v rámci oprav minulých období, pohledávky účtované prostřednictvím snížení nákladů v důsledku přijatých dobropisů apod.),
- dochází ke zkrácení lhůty umožňující tvorbu 100% daňové opravné položky podle § 8a zákona o rezervách z 36 na 30 měsíců.

Novela zákona o rezervách tak vyvolá u většiny českých poplatníků nutnost vedení evidence více skupin pohledávek dle uvedených časových období:

- pohledávky vzniklé do konce roku 2013, u nich by mělo být postupováno podle zákonné úpravy účinné k 31. prosinci 2013 (postupná tvorba 20 % až 100 % dle

časových pásem, přičemž tvorba tzv. vyšších opravných položek je podmíněna uplatněním pohledávky v rámci soudního či obdobného řízení).

U pohledávek splatných po roce 2013 je však třeba zohlednit novou zákonnou úpravu:

- pohledávky vzniklé po roce 2013 se již řídí zjednodušenou úpravou, tj. uplatní se u nich dvoupásmová tvorba daňových opravných položek: 50 % po 18 měsících a 100 % po 36, resp. 30 měsících,
- pohledávky splatné od 1. ledna 2014 (tj. teoreticky i pohledávky vzniklé do roku 2013):

od roku 2015 je umožněna volba postupu podle § 8a zákona o rezervách v novelizovaném znění, tj. tvorba 50% daňových opravných položek po 18 měsících a 100% po 30 měsících,

- pohledávky splatné od 1. ledna 2015 (tj. teoreticky i pohledávky vzniklé do roku 2013):

je nutno postupovat podle nové úpravy, tj. tvořit daňové opravné položky 50 % po 18 měsících a 100 % po 30 měsících.

4. 7. 2 Nedobytné pohledávky dle Směrnice CCCTB

Snížení hodnoty nedobytných pohledávek je ve Směrnici označeno jako Odpočty nedobytných pohledávek upravených v článku 27 Směrnice, který stanoví, že snížení základu daně by mělo být povoleno u pochybných pohledávek, u nichž poplatník provedl veškerá přiměřená opatření, aby dosáhl platby, a důvodně se domnívá, že dluh nebude uspokojen nebo bude uspokojen pouze částečně. Článek obsahuje i obecné ustanovení umožňující odpočet od zdanitelného příjmu v případě, že má poplatník velké množství homogenních pohledávek a je schopen spolehlivě stanovit výši nedobytných pohledávek v procentuální výši.

Takto by mohly postupovat podniky provádějící velké množství malých transakcí (např. půjčovny aut, zásilkové společnosti, daňoví poradci), přičemž odpovídající procento by bylo stanoveno na základě interních dat o podílu nesplacených pohledávek v minulosti. Stanovená procenta by poplatníci museli doložit přesnými statistikami.

V případě, že pohledávka vznikla v rámci obchodních vztahů, odpočet lze vytvořit pouze tehdy, jestliže částka odpovídající její výši byla zahrnuta do základu daně jako výnos. Není možné snižovat hodnoty pohledávek v případě, že je dlužník členem stejné skupiny jako poplatník.

4. 7. 3 Diskuse

Návrh Směrnice je velice stručný a povoluje vytvářet odpočty (opravné položky) víceméně ke všem druhům pohledávek bez omezení např. dobou po splatnosti, výší pohledávky či jejím neúspěšným vymáháním a zahájením soudního řízení, tak jak bylo nastaveno v českých daňových zákonech do roku 2014 pro možné snížení základu daně.

Při hodnocení účetně zachycených opravných položek k pohledávkám, se může jakákoliv pochybnost o úhradě vzniklé pohledávky podložená prostým upozorněním poplatníka na prodlevu v platbě posoudit jako splnění podmínek pro daňovou uznatelnost zúčtovaného nákladu, který bude snižovat stanovený základ daně pro účely CCCTB. Mimoúčetní operace směřující k transformaci účetního výsledku hospodaření na upravený základ daně dle Směrnice nebude v této oblasti tolik náročný, jako při hodnocení vytvořených opravných položek pro účely zákona o daních z příjmů. Pouze v případě, kdy by poplatník využil možnosti provést odpočet pohledávky pomocí vypočteného procenta u stejnorodých pohledávek, by muselo dojít k mimoúčetním výpočtům této částky, která by v konečném dopadu snižovala základ daně dle Směrnice. V české účetní ani daňové úpravě možnost vytvoření opravné položky stanoveným procentem z celkové hodnoty pohledávek není používán.

Ustanovení pro znemožnění tvorby opravných položek pro pohledávky, které jsou mezi spojenými osobami je zakotveno v zákoně o rezervách, přičemž spojené osoby definuje § 23 ZDP. Toto opatření ve Směrnici by bylo nutné především s ohledem na spojené osoby mimo jurisdikci CCCTB, protože u spojených korporací

v systému CCCTB tato skutečnost vyplývá z eliminace vzájemných transakcí při konsolidaci.

Návrh Směrnice stanovuje méně přísná pravidla pro rezervy i odpis nedobytných pohledávek. Tyto faktory by mohly být motivací pro některé české poplatníky k zapojení se do skupiny konsolidující svůj základ daně.

Z uvedeného srovnání v následující tabulce je patrné, že na rozdíl od českého zákona o dani z příjmů je okruh daňově nerelevantních výdajů mnohem užší:

Tabulka 32 – Srovnání parametrů při posuzování nedobytných pohledávek

SROVNÁVANÝ PARAMETR	ZÁKON O ÚČETNICTVÍ	ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	SMĚRNICE CCCTB
Tvorba opravných položek a odpis pohledávek	Dle rozhodnutí účetní jednotky	Řídí se zákonem o rezervách	Odpočty nedobytných pohledávek bez přesnějšího omezení dobou po splatnosti, výší pohledávky apod., pouze při uskutečnění přiměřených opatření k dosažení platby
Vliv na základ daně	Účetní náklad – tj. nedaňový	Daňově uznatelný náklad u opravných položek dle zákona o rezervách	Daňový náklad u pohledávek zaúčtovaných jako daňový výnos při uskutečnění přiměřených opatření k dosažení platby
Opravná položka stanovená procentem ze stejnorodých pohledávek	Nelze	Nelze	Ano

Zdroj: vlastní zpracování

Modelový příklad 13 – Řešení nedobytných pohledávek

Společnost dodala zboží odběrateli v souladu s kupní smlouvou dne 1. 2. 2015 v tržní ceně 300 000 Kč, jejichž pořizovací cena byla 210 000 Kč. Celou kupní cenu měl odběratel uhradit ke dni 1. 4. 2015. Inventarizací bylo k 31. 12. 2015 zjištěno, že

pohledávka nebyla uhrazena. Jedná se o devět měsíců po lhůtě splatnosti. Společnost se rozhodla vytvořit opravnou položku ve výši 150 000Kč k 31. 12. 2015.

K úhradě pohledávky došlo 1. 4. 2016.

Navržený metodický postup řešení:

1. Prodej zboží v částce 300 000 Kč je účetním i zdanitelným výnosem z pohledu zákona o daních z příjmů i CCCTB.
2. Úbytek prodaného zboží v hodnotě 210 000 Kč je nákladem souvisejícím se zajištěním podnikání a představuje účetní i zdanitelný náklad dle zákona o daních z příjmů i CCCTB.
3. Účetní výsledek hospodaření z prodeje zboží je ve výši 90 000 Kč. Tato částka je zároveň základem daně dle ZDP i CCCTB.
4. Vytvořená opravná položka ve výši 50 % původní pohledávky činí 150 000 Kč.
 - a. dle zákona o účetnictví je možné vytvořit opravnou položku dle rozhodnutí účetní jednotky v libovolné výši,
 - b. dle zákona o daních z příjmů vytvořená opravná položka nesplňuje podmínky pro daňovou opravnou položku, kde je stanovena podmínka tvorby po 18 měsících po splatnosti pohledávky, proto se jedná o daňově neuznatelný náklad.
 - c. dle Směrnice o CCCTB je nutné uvažovat další případnou skutečnost, a to, zda byly podniknuty kroky k dosažení platby či nikoliv:
 - jestliže nebyly podniknuty žádné kroky k vymáhání pohledávky, stane se opravná položka neodečitatelným nákladem od základu daně,
 - budou-li kroky k vymáhání pohledávky učiněny, opravná položka se stane odečitatelným nákladem od základu daně.

Srovnání přístupů k vytváření opravných položek je uvedeno v tabulce č. 33:

Tabulka 33 – Opravné položky k pohledávkám – příklad č. 13

SROVNÁVANÝ PARAMETR	ZÁKON O ÚČETNICTVÍ	ZÁKON O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	SMĚRNICE CCCTB
Prodej zboží = výnos = 400 000 Kč	Účetní výnos	Zdanitelný výnos	Zdanitelný výnos
Úbytek zboží = náklad = 200 000 Kč	Účetní náklad	Zdanitelný náklad	Zdanitelný náklad
Rozdíl: výnosy – náklady = 200 000 Kč	Účetní výsledek hospodaření	Základ daně	Základ daně
Tvorba opravné položky k 31. 12. 2015 ve výši 150 000 Kč	Účetní náklad snižující výsledek hospodaření: 200 000 – 150 000 = 50 000 Kč	Nedaňový náklad zvyšující výsledek hospodaření při transformaci na základ daně: 50 000 + 150 000 = 200 000 Kč	Bez vymáhání pohledávky se jedná o neodečitatelný náklad zvyšující základ daně: 50 000 + 150 000 = 200 000 Kč
			Při vymáhání pohledávky se jedná o daňový náklad snižující základ daně: 50 000 – 150 000 = -100 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

5. V roce 2016 byla pohledávka uhrazena, což znamená, že se opravná položka vytvořená v roce 2015 musí rozpustit účetně ve prospěch nákladů (záporný náklad), čímž dojde ke zvýšení výsledku hospodaření a tím i základu daně. Jestliže dojde k uhrazení pohledávky, která byla v předchozím roce odečtena jako nedobytná, získaná částka se zahrne do základu daně v roce, kdy došlo k úhradě tj. v roce 2016.

Účetní opravné položky k nedobytným, ale nepromlčeným pohledávkám se účtují na vrub nákladů účetní jednotky a nesplňují-li zároveň podmínky zákona o rezervách, jsou nedaňovým nákladem pro stanovení výpočtu základu daně dle požadavků zákona o daních z příjmů. V roce 2014 a 2015 došlo k novelám zákona o rezervách, kdy se podmínky pro daňové opravné položky k pohledávkám zmírnily v tom ohledu, že není nutné zahajovat soudní, správní či rozhodčí řízení, ale zároveň byla stanovena pouze dvě pásma s konkrétní výší vytvářené opravné položky v rozsahu 50 % při splatnosti po 18 měsících a 100 % při splatnosti po 30 měsících.

Snížení hodnoty pohledávek je Směrnicí požadováno u pochybných pohledávek, u nichž bylo poplatníkem provedeno opatření pro dosažení platby, a přesto je možné se důvodně domnívat, že dluh nebude vůbec či částečně uhrazen. Avšak snížení základu daně bude umožněno pouze u těch pohledávek, jejichž vznik souvisel se zdanitelným výnosem, jinak nejsou žádné druhy pohledávek vyjmuty z daňových položek a lze je tvořit bez ohledu na dobu po splatnosti, jmenovitou hodnotu pouze při splnění požadavku na uskutečnění přiměřených kroků vedoucích k dosažení platby. Možnost tvorby opravných položek k pohledávkám je podle Směrnice daleko širší, umožňuje dokonce v některých případech i procentuální opravnou položku, a bude tím poskytovat poplatníkům větší zatížení daňových nákladů za účelem snížení základu daně z příjmů dle CCCTB, čímž se stane pro řadu potenciálních poplatníků zajímavým.

4. 8 Nedaňové náklady a jejich vliv na základ daně

Nedaňové náklady neboli daňově neuznatelné náklady, představují takové položky, které sice z hlediska účetního v souvislosti s podnikatelskou činností vznikly, ale z pohledu transformace a uznání těchto nákladů do základu daně z příjmů nejsou označeny jako bezpodmínečně nutné a ze základu daně jsou vyňaty.

4. 8. 1 Česká právní úprava

Účetní a daňové hledisko

Vynaložené náklady jsou v účetnictví zachycovány v účtové třídě 5 – Náklady, kde je prostřednictvím vytvořených účtových skupin zabezpečeno jejich roztřídění do oblastí podle druhu činnosti, ve které náklady vznikly: účtové skupiny 51-55 zachycují provozní náklady, 56-57 finanční náklady a 58 – mimořádné náklady.

V účetnictví se o nákladech účtuje zásadně do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Ze zaúčtovaných nákladů a výnosů se na konci účetního období vykáže výsledek hospodaření, který může mít charakter zisku nebo ztráty. Účetní zisk se dle zákona o daních z příjmů transformuje jednotlivými kroky na daňový základ, který je po

provedených úpravách následně zdaňován aktuální sazbou pro právnické osoby – tj. v současné době pro rok 2015 ve výši 19 %.

U odečitatelných nákladů snižujících základ daně je vyžadováno, aby byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Náklady, jež nesplňují tuto obecnou definici, se řídí výčtem daňově neuznatelných nákladů, který je obsažen v § 25 ZDP. Jedná se o položky nákladů, které jsou neuznatelné buď v celé své výši či pouze v částečné výši, při splnění uvedených podmínek stanovených ZDP.

Mezi nedaňové náklady jsou řazeny především:

- náklady na reprezentaci,
- manka nad rámec přijatých náhrad,
- dary,
- kladný rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy,
- mimosmluvní pokuty a penále,
- neuhrazené sociální a zdravotní pojištění z příslušenství mezd,
- tvorba jiných než zákonných rezerv,
- tvorba jiných než zákonných opravných položek,
- daň dědická, darovací,
- neuhrazená daň z nabytí nemovitých věcí apod.

Tyto taxativně vyjmenované náklady se mimoúčetně připočítávají k účetnímu výsledku hospodaření a navyšují zjišťovaný základ daně.

4. 8. 2 Nedaňové náklady dle Směrnice CCCTB

Významné rozdíly mezi navrhovanou Směrnicí a vnitrostátními právními předpisy mohou vzniknout při rozlišování mezi daňově uznatelnými a neuznatelnými náklady.

Dá se předpokládat, že jestliže jsou za odčitatelné náklady považovány v článku 12 všechny náklady na prodej a výdaje, očištěné o odpočitatelnou daň z přidané hodnoty, které daňový poplatník vynaložil za účelem dosažení nebo zajištění příjmů, včetně nákladů na výzkum a vývoj a nákladů na vynaložených na získání vlastního nebo dluhového kapitálu, budou všechny ostatní náklady patřit mezi nedaňové. Jejich

konkrétní výčet je uveden ve 14. článku Směrnice nazvaném jako *Neodečitatelné výdaje*, přičemž obecná charakteristika těchto nákladů není stanovena.

Evropská komise se shodla na neuznatelnosti daně z příjmů právnických osob a zároveň na neuznatelnosti některých zavedených vnitrostátních daní uvedených pro jednotlivé státy EU jmenovitě v příloze III – Seznam neodečitatelných daní. Jmenovitě pro Českou republiku není žádná z právně zakotvených daní označena jako daňově neuznatelná, z čehož tedy plyne jejich naprostá uznatelnost – např. u daně silniční, daně z nabytí nemovitostí, darovací daně apod. V této příloze je např. pro Německo jako neodečitatelná daň stanovena daň z nemovitostí či pozemková daň. Jestliže by se měla v daňové oblasti zajistit Směrnicí především transparentnost a neutralizace rozdílů mezi národními legislativami, tak navržený postup není optimální, protože jednotlivé členské státy mohou tuto skutečnost využít pro budoucí daňové plánování, kdy teoreticky sníží sazbu daně z příjmů a navýší sazby dílčích daní, jež budou jednak snižovat základ daně a jednak plnit státní rozpočet. Zařazení pokut a penále, jež jsou placené veřejnému orgánu za porušení kteréhokoli právního předpisu jako další nedaňový náklad stanovený Směrnicí, je zcela v souladu se ZDP.

Samostatně vymezenou nákladovou položku tvoří úplatky, které nejsou ve Směrnici blíže specifikovány, a není přesně zřejmé, co zahrnují – zda se jedná o provizi za zprostředkování obchodu či něco jiného. V tomto bodě bude nezbytně nutné, aby Evropská komise ještě dopracovala definici pro přesné posouzení vynaloženého nákladu z daňového hlediska.

Podobně jako v ČR jsou do neodečitatelných nákladů řazeny náklady na reprezentaci. V systému CCCTB však představují připočitatelný náklad pouze ve výši 50 %, zbývajících 50 % nákladů na reprezentaci je chápáno jako daňově uznatelný náklad. Rozdílnost mezi jednotlivými státy EU a z toho vyplývající nespravedlnost systému může být způsobena absencí definování pojmu reprezentace, kdy jednotlivé státy mohou za náklady na reprezentaci považovat takové, které jsou pro ně obvyklé, tradiční či vztažené k vnitrostátním zákonným úpravám. Reprezentace by mohla být posouzena jako náklad, jež vznikne poplatníkovi např. na zlepšení stávajících obchodních vztahů nebo na získání nových obchodních partnerů. V této souvislosti může docházet ke střetu s dalším nákladovým pojmem, a sice s náklady na reklamu, které jsou řazeny mezi uznatelné náklady.

Další vyjmenované náklady v této kategorii představují rozdělované zisky a splátky vlastního kapitálu nebo dluhu či převod nerozdělených zisků do rezervy, jež je součástí vlastního kapitálu společnosti. Tak jak jsou tyto náklady definovány ve Směrnici, dochází k rozdílu mezi pojetím v české právní úpravě a u konsolidovaného základu daně, neboť účetní operace typu rozdělení výsledku hospodaření, splácní vlastního (základního) kapitálu, dluhů či převod zisku do rezervy se zachycují pouze rozvahově, tedy bez vlivu na výši nákladů.

Náklady na pořízení, výstavbu nebo zhodnocení dlouhodobých aktiv, které nesouvisí s výzkumem a vývojem, nejsou považovány za uznatelný náklad, neboť se musí dle článků 32 až 42 zahrnout do vstupní ceny dlouhodobého aktiva a postupně do uznatelných nákladů přecházet v podobě odpisů. Dle článku *20 Náklady vztahující se k neodpisovatelným aktivům* se u těchto aktiv odečtou vynaložené položky na pořízení, výstavbu a zhodnocení až v tom zdaňovacím období, kdy jsou tato aktiva zcizena, pokud jsou vzniklé výnosy ze zcizení zahrnuty do základu daně – např. při prodeji uměleckého díla.

Neodečitatelným nákladem jsou dále náklady vynaložené společností na získání příjmů, které nepodléhají zdanění podle článku *11 Osvobozené příjmy*. Za tyto příjmy jsou označeny např. dotace související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobých aktiv, výnosy ze zcizení aktiv tvořících soubor aktiv, výnosy ze zcizení akcií či tržní hodnota přijatých nepeněžních darů.

V oblasti poskytování darů jsou jako neuznatelné vymezeny peněžní dary a příspěvky poskytnuté jiným organizacím než těm, jež jsou vyjmenované v článku *16 Dobročinné organizace*. Za dobročinnou organizaci je považována organizace s právní subjektivitou s uznanou dobročinnou činností dle vnitrostátní zákonné úpravy. Jediný nebo hlavní účel organizace je veřejně prospěšná činnost – např. sportovní, lékařská, vzdělávací, kulturní, vědecká, sociální, náboženská, environmentální, za předpokladu, že je v obecném zájmu společnosti. Za dobročinnou organizaci není považována politická strana. Dary poskytnuté politickým stranám se tak stávají nedaňovým nákladem, což je zcela odlišné od právní úpravy v ZDP, která umožňuje takové snižování základu daně, byť pouze do určité výše stanovené zákonem.

Maximální odečitatelný výdaj na peněžité dary nebo příspěvky činí 0,5 % příjmů za zdaňovací období poskytnuté dobročinným organizacím, které působí v EU nebo ve

třetí zemi, jež uplatňuje dohodu o výměně informací na dožádání. Dary převyšující stanovenou procentuelní hranici se připočtou k účetnímu výsledku hospodaření.

Do daňových nákladů nejsou započítávány náklady, které vznikly v souvislosti s dosahováním příjmů osvobozených od daně podle článku *11 Osvobozené příjmy*. Takové náklady se stanoví v paušální výši 5 % z tohoto příjmu, pokud poplatník neprokáže, že jeho vynaložené náklady byly nižší. Směrnice žádným způsobem neřeší otázku, jakým způsobem by měl poplatník prokázat tyto nižší výdaje.

Poskytnuté požitky akcionářům a jejich blízkým osobám se stanou daňovým nákladem dle článku č. *15 Výdaje vynaložené ve prospěch akcionářům* pouze za situace, budou-li poskytnuty také nezávislým třetím osobám. Je možné považovat ustanovení tohoto článku za užití principu tržního odstupu, vzhledem k tomu, že výdaje nejsou uznatelné v takovém rozsahu, v jakém by nebyly poskytnuty nezávislé osobě. Princip tržního odstupu je podrobněji uveden ve Směrnici v článku č. 78 a č. 79.

4. 8. 3 Diskuse

Mimoučetní úpravy výsledku hospodaření pro účely stanovení základu daně v systému CCCTB spočívají v definování menšího počtu neuznatelných položek, oproti české právní úpravě, které se při transformaci na základ daně připočítávají k výsledku hospodaření a tím jej navyšují.

Postup transformace účetního výsledku hospodaření na základ daně v oblasti nedaňových nákladů je dle českého práva daleko složitější než podle postupů stanovených Směrnicí, vzhledem k tomu, že Směrnice vymezuje pouze úzký okruh těchto nákladů. Z hlediska přesného sledování neuznatelných nákladů bude vhodné vymezit v rámci analytické evidence nákladových účtů přesnějším názvem právě takové, které budou v konečné úpravě zvyšovat základ daně a těm věnovat zvýšenou pozornost.

V oblasti poskytování darů je ve Směrnici výslovně vymezena forma peněžitého daru a žádným způsobem není upravena situace, kdy by byl poskytnut nepeněžní dar a v jakém limitu se stane odpočitatelným nákladem, či zda má být zařazen celý mezi daňové náklady.

Pojem náklady na reprezentaci by měl být ve Směrnici blíže určen a definován, jinak se bude v jednotlivých státech EU uplatňovat podle vnitrostátních pravidel či podle určitých zvyků a obyčejů a povede k rozdílnému stanovení výše neuznatelné částky nákladů.

Neobvyklým daňově neuznatelným nákladem dle Směrnice jsou úplatky, které nejsou blíže specifikovány, a je otázkou, co bude do této kategorie nákladů zařazeno.

Specifickým přístupem z hlediska vlivu na daňový základ dle Směrnice je naprosté vyloučení operací, které souvisejí s prodejem akcií, kdy na jedné straně je výnos z prodeje akcií osvobozeným příjmem dle článku č. 11 a zároveň dle článku č. 14 je neodečitatelným výdajem pouze částka ve výši 5 % z dosaženého osvobozeného příjmu.

Články upravující ve Směrnici nedaňové výdaje nevycházejí z principu uplatňovaného v českém zákoně o daních z příjmů, podle kterého se vynaložené nedaňové náklady na straně příjemce stávají nedaňovým příjmem, a takový příjem nepodléhá zdanění. Je tedy možné, že ačkoliv výdaj na požitky akcionáře bude z jednoho hlediska neuznatelným nákladem, může se u příjemce tohoto požitku jednat o zdanitelný příjem.

Srovnání nedaňových nákladů z pohledu českého práva a Směrnice je uvedeno v následující tabulce:

Tabulka 34 – Srovnání parametrů u nedaňových nákladů

SROVNÁVANÝ PARAMETR	ČR - DLE ZDP	SMĚRNICE CCCTB
Definování nedaňových nákladů	Jsou vymezeny jako náklady, které nelze uznat jako vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů	Vyjmenovány v pozitivním seznamu v článku č. 14
Druhy	§ 25 ZDP uvádí rozsáhlý výčet konkrétních druhů daňově neuznatelných nákladů např.: - náklady na reprezentaci, - nesmluvní pokuty a penále, - daň příjmů korporací, - pokuty a penále, - cestovné nad limit, - manka a škody přesahující	50 % na reprezentaci Úplatky Peněžní dary nedobročinným organizacím Daň z příjmů PO Pokuty a penále

SROVNÁVANÝ PARAMETR	ČR - DLE ZDP	SMĚRNICE CCCTB
	přijaté náhrady, - technické zhodnocení apod.	
Vliv na základ daně	Menší rozsah definovaných neuznatelných nákladů v CCCTB povede k možnosti uplatnit větší objem nákladů na snížení základu daně a tím i ke snížení daňové povinnosti korporace	

Zdroj: vlastní zpracování

Modelový příklad 14 – Vliv nedaňových nákladů na základ daně dle právní úpravy ČR a v systému CCCTB

Společnost vykázala za období roku 2015 výnosy ve výši 6 200 000 Kč, náklady 4 300 000 Kč a účetní výsledek hospodaření ve výši 1 900 000 Kč. Při transformaci na základ daně bylo poukázáno na následující problematické okruhy nákladů a závazků, které se musí pro účely základu daně posoudit:

- poskytnut peněžní dar základní škole ve výši 10 000 Kč
- darován počítač nemocnici v ocenění 5 000 Kč
- zaplacená pokuta finančnímu úřadu za pozdní platbu daně 1 500 Kč
- vynaloženy náklady na reprezentaci v částce 25 000 Kč
- cestovní náhrady nad limit zákoníku práce v částce 700 Kč
- vytvořena rezerva na opravu DHM ve výši 80 000 Kč
- vytvořena rezerva na záruční opravy ve výši 30 000 Kč
- vytvořena opravná položka k pohledávce, která je 3 měsíce po lhůtě splatnosti, ve výši 10 % její hodnoty tj. 1 000 Kč. Prozatím nebyly podniknuty kroky k dosažení platby.
- účetní odpisy vykázány ve výši 280 000 Kč
- daňové odpisy dle ZDP vykázány ve výši 390 400 Kč
- daňové odpisy dle Směrnice CCCTB vykázány ve výši 538 115 Kč
- nezaplacené odvody z úhrnu mezd ve výši 5 000 Kč
- nezaplacená daň z nemovitých věcí 6 000 Kč.

Navržený metodický postup řešení dle zákona o daních z příjmů:

1. Účetní výsledek hospodaření se navýší o daňově neuznatelné náklady dle tabulky č. 35:

**Tabulka 35 – Úprava účetního výsledku hospodaření
na základ daně dle ZDP**

POLOŽKA	VLIV NA ZÁKLAD DANĚ (Kč)
Účetní výsledek hospodaření	1 900 000
Bezúplatné plnění škole – peněžní forma	+ 10 000
Nepeněžní bezúplatné plnění	+ 5 000
Pokuta finančnímu úřadu	+ 1 500
Náklady na reprezentaci	+ 25 000
Cestovné nad limit	+ 700
Rezerva na opravy DHM – uznatelný náklad – bez vlivu	x
Rezerva na záruční opravy	+ 30 000
Opravná položka	+ 1 000
Rozdíl účetních a daňových odpisů	- 110 400
Nezaplacené odvody z úhrnu mezd	+ 5 000
Nezaplacená daň z nemovitých věcí	+ 6 000
Upravený základ daně	1 874 200

Zdroj: vlastní zpracování

2. Hodnota bezúplatných plnění je následně znovu posuzována z pohledu, zda byla bezúplatná plnění poskytnuta osobám, které připouští zákon o daních z příjmů a zda nebyla překročena stanovená hranice pro odečet bezúplatného plnění, které je ve výši maximálně 10 % z upraveného základu daně. V tomto případě se celá hodnota poskytnutého plnění může odečíst od upraveného průběžného základu daně.

Upravený základ daně 1 874 200 Kč

Odečet bezúplatných plnění - 15 000 Kč

Základ daně 1 859 200 Kč,

po zaokrouhlení 1 859 000 Kč.

Hodnota základu daně z příjmů podle zákona o daních z příjmů byla zjištěna ve výši **1 859 000 Kč**.

Navržený metodický postup řešení dle Směrnice o CCCTB:

1. Účetní výsledek hospodaření se navýší o nedaňové náklady, které mají odlišnou strukturu od české právní úpravy, jak uvádí následující tabulka:

Tabulka 36 – Úprava účetního výsledku hospodaření na základ daně v systému CCCTB

POLOŽKA	VLIV NA ZÁKLAD DANĚ (Kč)
Účetní výsledek hospodaření	1 900 000
Peněžitý dar škole – je uznatelným nákladem do výše 0,5 % z dosažených výnosů (31 000 Kč) – bez vlivu na základ daně	x
Nepeněžní dar nemocnici – není definována nepeněžní forma – jedná o nedaňový náklad	+ 5 000
Pokuta finančnímu úřadu – nedaňový náklad	+ 1 500
Náklady na reprezentaci – 50 % nedaňovým nákladem	+ 12 500
Cestovné nad limit – není definováno jako nedaňový náklad – bez vlivu	x
Rezerva na záruční opravy – povolena – je daňovým nákladem – bez vlivu	x
Rezerva na opravy DHM – není Směrnicí povolena – nedaňový náklad	+ 80 000
Opravná položka – nebyly učiněny kroky k vymáhání platby – nedaňový náklad	+ 1 000
Rozdíl účetních a daňových odpisů	- 258 115
Nezaplacené odvody z úhrnu mezd – není definováno jako nedaňový náklad – bez vlivu	x
Nezaplacená daň z nemovitých věcí – není definováno jako nedaňový náklad – bez vlivu	x
Upravený základ daně	1 741 885

Zdroj: vlastní zpracování

2. Základ daně stanovený Směrnicí neobsahuje žádné pravidlo o zaokrouhlování a vypočtená hodnota **1 741 885 Kč** je konečným základem daně v systému CCCTB.

Při srovnání obou postupů je zřejmé, že rozdílné druhy nedaňových nákladů v národní právní úpravě a ve Směrnici budou mít odlišný dopad při transformaci účetního výsledku hospodaření na daňový základ, čemuž nasvědčuje rozdílná výše

zjištěného základu daně dle ZDP v částce **1 874 200 Kč** a v systému CCCTB v částce **1 741 885 Kč**.

Nedaňové náklady představují takové vynaložené náklady, které jsou zahrnuty mezi účetní provozní, finanční či mimořádné náklady, ale z hlediska jejich posouzení pro účely stanovení základu daně z příjmů korporací, nejsou považovány za náklad související s dosahováním a udržováním zdanitelných příjmů (výnosů). O zaúčtované druhy těchto nákladů se musí mimoúčetními postupy transformovat účetní výsledek hospodaření tak, že se o vynaložené navýší účetní výsledek hospodaření, a tím se zvětší základna pro výpočet daně z příjmů právnických osob.

Zákon o daních z příjmů v ČR přesně vymezuje konkrétní druhy nákladů, které jsou zcela považovány za daňově neuznatelné či jsou částečně neuznatelné, při splnění stanovených podmínek. Rozsah nákladů je poměrně široký a ve svém konečném důsledku má za následek rozšíření základu daně, a tedy vyšší odvody daně do státního rozpočtu.

Evropská Směrnice navrhuje za neodečitatelné výdaje daleko užší vymezení, čímž dopouští, aby se některé náklady posouzené z vnitrostátního hlediska jako neuznatelné, chovaly v systému CCCTB naopak jako položky skutečně snižující základ daně a tím vedly k celkové nižší daňové povinnosti. Tímto působením se stává evropský základ daně pro korporace atraktivním a dá se předpokládat, že to bude jeden z hlavních důvodů, proč dobrovolně vstoupit do systému společného zdaňování.

Jedinou národní daní, která je ve výčtu zařazena mezi nedaňové náklady, je daň z příjmů právnických osob. Ostatní neuznatelné místní daně jsou vyjmenovány v Příloze III evropské Směrnice, která pro Českou republiku ale jmenovitě nezahrnuje žádnou daň a všechny tuzemské daně by měly být tedy odpočitatelnou položkou snižující základ daně. Je nutno podotknout, že národní systémy daní jsou dle principu, že patří mezi náklady na zajišťování příjmu, obecně odpočitatelné, nicméně variabilita druhů a různých sazeb daní způsobuje jednak nerovnosti mezi státy EU a jednak se tato oblast může stát prostředkem pro daňové plánování korporace a uplatňování fiskální politiky státu, proto by se místní daně uplatňované v nákladech měly považovat za daňově neúčinné. Podobná situace může nastat i u problematiky sociálního a zdravotního pojištění coby náležitostí mezd, kdy v České republice se nezaplacené

sociální a zdravotní pojištění stává nedaňovým nákladem a Směrnice vůbec žádné postupy pro tuto oblast nenavrhuje, přičemž financování systémů sociálního zabezpečení se jistě značně liší v předpisech jednotlivých států EU.

V souladu s domácí právní úpravou jsou návrhy Směrnice, které zakazují odpočet pokut, penále a úplatků (bez bližší specifikace). Směrnice dále povoluje odečíst ze základu daně 50 % nákladů na reprezentaci, kdy v domácím prostředí jsou náklady na reprezentaci v plné výši neuznatelné. Ve Směrnici EU není pojem „náklady na reprezentaci“ blíže definován a mohl by představovat prostor pro uplatňování různých výdajů, jež by se daly zahrnout mezi reprezentaci. Zde je nezbytné, aby byly do Směrnice zapracovány podrobnější pokyny, aby byl zaručen jednotný výklad v celé EU.

Odlíšný je přístup obou systémů k poskytování bezúplatných plnění, kdy dle českých účetních postupů je hodnota poskytnutého bezúplatného plnění v peněžité nebo nepeněžité formě (při ocenění v daňové zůstatkové ceně) zachycena na nákladovém účtu Dary, který se v první fázi mimoúčetních úprav považuje za nedaňový náklad, a je o jeho hodnotu zvýšen základ daně. Při následném posouzení je ale možné při splnění konkrétních podmínek (poskytnutí bezúplatného plnění vyjmenovaným subjektům v ZDP; hodnota jednotlivého daru vyšší než 2 000 Kč) odečíst od základu daně maximálně 10 % již sníženého základu daně z příjmů. Směrnice považuje za odčitatelný dar pouze takový, který je poskytnut v peněžité formě určitým subjektům; případná nepeněžitá forma není nijak regulována a postup uplatnění či neuplatnění ve snížení základu daně zůstává nejasný.

4. 9 Daňová ztráta a její vliv na základ daně

4. 9. 1 Česká právní úprava

Účetní a daňové hledisko

Účetní ztráta vzniká tehdy, jestliže jsou celkové náklady zachycené v účtové třídě 5 vyšší než celkové výnosy zaúčtované v účtové třídě 6. Tato ztráta se v příštím účetním období promítne do rozvahové položky Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení jako záporný pasívní zůstatek. O této skutečnosti jedná nejvyšší orgán společnosti

na svém zasedání při schvalování účetní závěrky, který rozhodne, jak účetní ztrátu co nejlépe pokrýt – např. z kapitálového fondu, z nerozděleného zisku minulých let, či ji předeplatit společníkům k náhradě, nebo převést jako nerozdělenou do dalších let.

Daňová ztráta může vzniknout na základě transformace účetního výsledku hospodaření na daňový základ, který se provádí dle ustanovení ZDP při sestavování daňového přiznání. Z vypočtené daňové ztráty nevzniká poplatníkovi žádná daňová povinnost. Vykázanou ztrátu si navíc může poplatník odečíst dle § 34 odst. 1 ZDP v následujících pěti zdaňovacích obdobích.

Možnost propadnutí ztráty, a tím pádem její neuplatnění pro snížení základu daně, nastane v okamžiku, kdy podle § 38 písm. n) ZDP dojde ve společnosti k podstatné změně ve složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či na kontrole společnosti. Podstatnou změnou ve složení osob se rozumí nabytí nebo zvýšení podílu, které se v úhrnu týká více než 25 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv, nebo změny, kterými získá společník rozhodující vliv. Cílem výše uvedeného ustanovení je zamezení spekulativním prodejem ztrátových společností, které by umožnily ziskovým společnostem snižovat základ daně.

4. 9. 2 Uplatnění ztráty dle Směrnice CCCTB

Ztrátou je ve Směrnici v článku 4 *Definice* označen přebytek odečitatelných výdajů a dalších odečitatelných položek nad příjmy ve sledovaném zdaňovacím období. Podle článku 43 *Ztráty* mohou daňoví poplatníci vzniklou ztrátu v účetním období odečíst v následujících zdaňovacích obdobích, čímž se sníží budoucí zdanitelný příjem. Ztráty se mohou odečítat po neomezenou dobu a snížení základu daně z titulu uplatnění ztráty nesmí vést k záporné hodnotě upravovaného základu daně, přičemž nejstarší ztráty se uplatní jako první. Návrh Směrnice neumožňuje přenášení ztrát do minulých zdaňovacích období – tzv. zpětný přenos ztrát.

V případě, že se v důsledku reorganizace podnikatelské činnosti jedna nebo více skupin stane součástí jiné skupiny, veškeré neuplatněné ztráty dříve existující skupiny se rozdělí mezi její jednotlivé členy dle článku 71 *Zacházení se ztrátami při reorganizaci*. Pokud poplatníkovi vznikly ztráty před vstupem do skupiny, nelze je dle článku 64 *Ztráty při vstupu do skupiny* započíst proti konsolidovanému základu daně.

Takové ztráty se převedou do následujícího období a mohou se započíst až proti přidělenému podílu či v souladu s vnitrostátními právními předpisy o daních z příjmů.

Jestliže poplatníkovi vznikly před vstupem do systému CCCTB ztráty, které mohly být převedeny do dalších období podle vnitrostátních právních předpisů, ale které ještě nebyly uplatněny na snížení zdanitelných zisků, mohou být tyto ztráty dle článku 48 *Ztráty vzniklé před vstupem do systému* odečteny od základu daně podle pravidel vnitrostátních předpisů. Výsledkem tohoto ustanovení je, že veškerá vnitrostátní omezení týkající se kompenzování ztrát se vztahují i na ztráty, které vznikly ještě před vstupem do konsolidovaného základu daně.

Článek 86 *Obecné zásady* v rámci kapitoly Rozdělení konsolidovaného základu daně upřesňuje, že konsolidovaný základ daně skupiny se rozdělí pouze v případě, jestliže je jeho hodnota kladná. Je-li tedy celá skupina CCCTB ve zdaňovacím období ztrátová, nebude mezi členy skupiny ztráta sdílena, přestože někteří členové skupiny mohli ve sledovaném období dosahovat zisku. Je to z toho důvodu, že pravidla pro konsolidaci stanoví, že jednotlivé daňové výsledky (kladné či záporné) členů skupiny se sčítají, aby vytvořily konsolidovaný základ daně, který může být v konečném součtu kladný nebo záporný. Kladná hodnota konsolidovaného základu daně se rozdělí jednotlivým členům skupiny podle alokačního vzorce, ale záporná hodnota konsolidovaného základu daně zůstává stále nerozdělena a ztráta je přenesena do dalších let.

V okamžiku, kdy poplatník vystoupí ze skupiny a ze systému CCCTB, převedou se ztráty dle článku 69 *Ztráty po vystoupení ze skupiny* do dalšího období a započtou se podle vnitrostátních právních předpisů o daních z příjmů právnických osob. Od té doby se s nimi bude zacházet jako by vznikly v době, kdy se na poplatníka vztahovaly národní daňové předpisy.

4. 9. 3 Diskuse

Ztráty vznikají okamžikem, kdy uznatelné náklady a jiné odečitatelné položky převyšují příjmy dosažené ve zdaňovacím období. Dle české právní úpravy je možné dosaženou daňovou ztrátu odečíst nejdéle v pěti následujících zdaňovacích obdobích od následně dosaženého zdanitelného zisku. Jedná se o uplatnění ztráty směrem dopředu.

Ztrátu je ale možné odečíst pouze v rámci jedné korporace, není možný zápočet ve skupinovém zdanění, které není v české právní úpravě nijak vymezeno a povoleno. To znamená, že matka nemůže započítat ztráty dcery proti svým dosaženým kladným ziskům.

Ve Směrnici jsou postupy pro uplatnění ztráty daleko širší, neboť umožňují započtení proti vytvořeným ziskům v rámci celé konsolidované skupiny, a navíc doba pro uplatnění ztráty není nijak časově omezena. To představuje další zajímavou motivaci pro vstup českých korporací do systému CCCTB, a zároveň tím bude dosaženo spravedlivých podmínek v rámci celé EU, což povede k větší harmonizaci daní. Postup v systému CCCTB zohledňuje i ztráty, kterých bylo dosaženo před vstupem do CCCTB; tyto ztráty se mohou odečíst v souladu s národními daňovými předpisy, což jistě není zanedbatelné pro rozhodování o vstupu do systému. Z tohoto důvodu bude muset poplatník sledovat výši ztrát dosažených před vstupem a po vstupu do systému a vést podrobnou evidenci, jak velké proběhlo započtení ztrát proti dosaženému zisku. Vzhledem k tomu, že po vstupu do systému CCCTB v něm musí poplatník setrvat po dobu pěti let, dá se teoreticky předpokládat, že během této doby bude moci uplatnit celou dosaženou ztrátu z předchozích let v případě, že bude dosahovat po uvedené období zdanitelného zisku. Následující ztráty již budou uplatněny podle režimu CCCTB.

Možnost započtení dosažených daňových ztrát na snížení základu daně je v režimu společného konsolidovaného základu daně pro poplatníka daleko přínosnější směrem ke snižování základu daně než v české právní úpravě a umožňuje po dobu neurčitou pomocí ztrát snižovat kladný základ daně z příjmů, zatímco dle české právní úpravy je nutné přesně sledovat výši ztráty a přesnou část, jež již byla uplatněna, aby byla případně celá část ztráty započtena nejdéle během pětiletého období. Neomezený přenos ztrát bude jistě pro řadu vytvořených skupin v rámci systému CCCTB zajímavou pobídkou ke vstupu do tohoto systému, neboť především začínající dceřiné společnosti vytvářejí na začátku podnikání ztráty, zatímco matka již může vykazovat velké zisky, které se započtením výsledků „neúspěšných“ dcer budou snižovat a daňová povinnost jednotlivých členů skupiny v rámci konsolidovaného celku se může velice snížit.

Opatření proti možným spekulativním prodejům ztrátových korporací za účelem možnosti odečtení daňové ztráty není ve Směrnici obsaženo a dle mého názoru by se

mělo uvažovat o jeho zapracování, neboť uvedené příklady dokládají skutečnost, že i v oblasti uplatnění ztrát je možné využít daňové plánování vzhledem k tomu, že korporátní sazby daně z příjmů nejsou ve všech státech stejně vysoké a především, že doba stanovená národními daňovými předpisy není v unijních státech nastavena stejnými pravidly.

Ztráty po vystoupení ze systému CCCTB bude možné v České republice uplatnit v rámci vnitrostátního daňového režimu, neboť ZDP umožňuje přenos ztrát směrem dopředu po pětileté období. U některých členských států je ale tento postup znemožněn, protože ztráty jsou přenositelné směrem dozadu, a tím dojde k vytvoření nerovnováhy v daňovém zatížení korporací uvnitř EU. Otázkou také je, od jakého okamžiku se budou ztráty uplatňovat, zda od okamžiku vystoupení ze systému nebo od okamžiku vzniku ztráty – v případě, že ještě nebyla vůbec použita vzhledem k doposud dosahovaným ziskům skupiny.

Srovnání daňové ztráty z pohledu českého práva a Směrnice je uvedeno v další tabulce:

Tabulka 37 – Srovnání parametrů u daňové ztráty

SROVNÁVANÝ PARAMETR	ČR - DLE ZDP	SMĚRNICE CCCTB
Definování daňové ztráty	Daňové náklady jsou vykázány ve vyšší částce než daňové výnosy	Přebytek odečitatelných výdajů a dalších odečitatelných položek nad příjmy
Období pro uplatnění ztráty pro snížení základu daně	V následujících pěti zdaňovacích obdobích	Po neomezenou dobu směrem dopředu, nejstarší ztráty se uplatní jako první
Možnost propadnutí ztráty za určitých podmínek	Ano	Ano

Zdroj: vlastní zpracování

Modelový příklad 15 – Konsolidovaná ztráta v systému CCCTB

Tři korporace A, B, C tvoří společně skupinu CCCTB. Každá z korporací sídlí v jiném státě EU a dosahuje jiných dílčích základů daně z příjmů. Hodnota základů daně v 1. roce u jednotlivých korporací je uvedena v tabulce č. 37, hodnota základů daně ve 2. roce je uvedena v tabulce č. 38.

Navržený metodický postup řešení:

1. Stanoví se, jak velký základ daně bude vykazován za konsolidovaný celek v 1. roce v systému CCCTB, dle výpočtu v tabulce č. 38:

Tabulka 38 – Konsolidovaná ztráta v systému CCCTB v 1. roce

SKUPINA KORPORACÍ V SYSTÉMU CCCTB V 1. ROCE	
Korporace	Základ daně (EUR)
Korporace A – ČR	21 000
Korporace B - SRN	-11 000
Korporace C- VB	-15 000
Společný konsolidovaný základ daně z příjmů	Daňová ztráta -5 000

Zdroj: vlastní zpracování

2. Celkový konsolidovaný výsledek (v předcházející tabulce) představuje daňovou ztrátu ve výši 5 000 EUR. V žádném unijním státě nebude zaplacen žádná daň z příjmů z korporací, ale tato ztráta bude převedena k případnému snížení základu daně v budoucích letech trvání skupiny po neomezenou dobu. Ztráta bude nejspíše započtena matkou při stanovení společného konsolidovaného základu daně v roce dosažení konsolidovaného daňového zisku ještě před samotným rozdělením tohoto základu podle alokačního vzorce jednotlivým korporacím.
3. Ve 2. roce korporace A a B vytvořila nulový základ daně a korporace C dosáhla daňového zisku ve výši 5 000 EUR.

Tabulka 39 – Konsolidovaná ztráta v systému CCCTB ve 2. roce

SKUPINA KORPORACÍ V SYSTÉMU CCCTB VE 2. ROCE	
Korporace	Základ daně (EUR)
Korporace A – ČR	0
Korporace B - SRN	0
Korporace C- VB	5 000
Společný konsolidovaný základ daně z příjmů	Daňový základ 5 000
Společný konsolidovaný základ daně z příjmů po započtení ztráty z 1. roku	Daňový základ 0

Zdroj: vlastní zpracování

4. Po uplatnění ztráty vytvořené v 1. roce podnikání proti základu daně dosaženém ve 2. roce vytvořil konsolidovaný základ daně nulovou hodnotu

a skupina opět nebude platit žádnou daň, jak vyplývá z výše uvedené tabulky č. 39.

Modelový příklad 16 – Uplatnění ztráty dle právní úpravy ČR a v systému CCTB

Dvě korporace A a B jsou rezidenty stejného členského státu EU. Společnost A se řídí vnitrostátními daňovými předpisy. Dle české národní úpravy daně z příjmů právnických osob je možné ztrátu uplatňovat po dobu pěti let od jejího vzniku. Společnost B vstoupila dobrovolně do systému CCCTB. Dosahované výše základu daně za jednotlivá období a možnost započtení ztráty jsou uvedeny v následující tabulce:

Tabulka 40 – Porovnání uplatnění ztráty v ČR a v systému CCCTB

Rok	KORPORACE A – národní předpisy (EUR)			KORPORACE B – v CCCTB (EUR)		
	Základ daně	Započtení ztráty	Základ daně po uplatnění ztráty	Základ daně	Započtení ztráty	Základ daně po uplatnění ztráty
1	- 1 000		- 1000	- 1 000		- 1000
2	+ 500	- 500	0	+ 500	- 500	0
3	- 300		- 300	- 300		- 300
4	- 500		- 500	- 500		- 500
5	- 700		- 700	- 700		- 700
6	- 200		- 200	- 200		-200
7	+ 350		+ 350	+ 350	- 350	0
8	+ 600		+ 600	+ 600	- 150	450
	Neuplatněná ztráta celkem = 500 EUR Snížení základu daně o 500 EUR ve 2. roce			Neuplatněná ztráta celkem = 0 Snížení základu daně celkem o 1 000 EUR ve 2., 7. a 8. roce dílčími částkami		

Zdroj: vlastní zpracování

Navržený metodický postup řešení:

1. Korporace A i B si snížily základ daně ve 2. roce o 500 EUR část dosažené ztráty v 1. roce a ani jedna ze společností ve 2. roce neplatila díky nulovému základu daně žádnou daň z příjmů do státního rozpočtu.
2. Ve 3 až 6. roce byly obě společnosti ztrátové a nemohly využít ztrátu z 1. roku na snížení daňového základu.

3. Vzhledem k tomu, že společnost A může uplatnit daňovou ztrátu podle vnitrostátních pravidel pouze po dobu pěti let, byl 6. rok posledním, kdy se ztráta dala využít na snížení základu daně. Tato společnost tedy nikdy nevyužije ztrátu z 1. roku v plné výši a v letech 7 a 8 bude z kladného základu daně odvádět daň z příjmů.
4. Společnost B řídící se pravidly pro CCCTB může ztrátu z 1. roku použít i v 7. a 8. roce pro snížení základu daně, kdy v 8. roce bude její daňová povinnost nulová a v 8. roce se základ daně sníží o 150 EUR a daň bude vyčíslena ze základu ve výši 450 EUR.

Modelový příklad 17 – Uplatnění ztráty při vystoupení ze systému CCCTB

Korporace A a B jsou daňovými poplatníky stejného státu EU.

Společnost A je součástí skupiny, uplatňuje režim CCCTB a v 6. roce se rozhodne ze CCCTB vystoupit (vstup byl na základě dobrovolné účasti).

Společnost B se řídí národními daňovými předpisy, které stanoví období pro uplatnění ztráty na tři roky směrem dopředu.

Hodnoty základu daně dosažené v jednotlivých letech u společností A a B jsou uvedeny v tabulce č. 41.

Navržený metodický postup řešení u společnosti A:

1. Společnost vykázala v prvních pěti letech celkovou ztrátu ve výši -16 000 EUR a v 6. roce vykazuje kladný základ daně ve výši 10 000 EUR.
2. Při vystoupení ze systému v 6. roce podnikání se společnost musí řídit národními předpisy, které umožňují uplatnit vzniklé ztráty po následující tři zdaňovací období. Dle Směrnice o CCCTB se dle článku 69 ale mohou uplatnit veškeré ztráty dosažené v období členství v konsolidované skupině v režimu CCCTB z čehož vyplývá, že v 6. roce se proti vytvořenému kladnému základu daně může uplatnit ztráta z minulých let v celkové výši -10 000 EUR.
3. Od 7. roku zbývá daňová ztráta z minulých let ve výši -6 000 EUR, která se uplatní při jakémkoli kladném dosaženém základu daně v následujících třech

letech. V modelovém příkladu se proti základu daně ve výši 5 000 EUR v 7. roce uplatní dílčí zůstatek ztráty ve výši -5 000 EUR, čímž zbývá neuplatněná ztráta ve výši -1 000 EUR.

4. V 8. roce společnost vykázala základ daně ve výši 4 000 EUR a je tak možné tento základ daně snížit o zbývající část daňové ztráty ve výši -1 000 EUR.

Navržený metodický postup řešení u společnosti B:

1. Výchozí podmínky jsou u společnosti B stejné jako u společnosti A, kdy za prvních pět období je vykázána celková daňová ztráta ve výši -16 000 EUR a v 6. roce je dosaženo kladného základu daně ve výši 10 000 EUR.
2. Společnost B nevstoupila do systému CCCTB, a proto se musí řídit národními daňovými předpisy, které jí umožňují uplatnit ztrátu po tři roky směrem dopředu. To znamená, že lze využít ztráty pouze z období 3. až 6. roku podnikání ve výši: $-3\ 000 + (-1\ 000) + (-2\ 000)$ tj. celkem -6 000 EUR. Daňový základ bude v 6. roce snížen o uvedených 6 000 EUR a po tomto uplatnění ztráty zůstane kladný základ daně ve výši 4 000 EUR, který bude předmětem zdanění příslušnou sazbou daně.
3. V 7. a 8. roce společnost vykázala kladné daňové základy, které již nemohou být poníženy započtením ztrát, protože celková hodnota ztráty, jež mohla být uplatněna, již byla zcela využita.

Následující tabulka znázorňuje řešení vzniklé situace u společnosti A i B:

Tabulka 41 – Komparace uplatnění ztráty při vystoupení ze CCCTB a v národním režimu

Rok	KORPORACE A – v CCCTB (EUR)			KORPORACE B – národní předpisy (EUR)		
	Základ daně	Započtení ztráty	Základ daně po uplatnění ztráty	Základ daně	Započtení ztráty	Základ daně po uplatnění ztráty
1	-8 000		0	-8 000		0
2	-2 000		0	-2 000		0
3	-3 000		0	-3 000		0
4	-1 000		0	-1 000		0
5	-2 000		0	-2 000		0
6	10 000			10 000		

Rok	KORPORACE A – v CCCTB (EUR)			KORPORACE B – národní předpisy (EUR)		
	Základ daně	Započtení ztráty	Základ daně po uplatnění ztráty	Základ daně	Započtení ztráty	Základ daně po uplatnění ztráty
	V 6. roce vystoupila společnost z CCCTB a může vzniklé ztráty uplatnit po následující 3 roky, tedy:			Společnost může uplatnit ztrátu pouze za předcházející tři poslední zdaňovací období		
6		-10 000	0		-6 000	4 000
7	5 000	-5 000	0	5 000		5 000
8	4 000	-1 000	3 000	4 000		4 000
	Neuplatněná ztráta celkem = 0 EUR Snížení základu daně celkem o 16 000 EUR			Neuplatněná ztráta celkem = 10 000 EUR Snížení základu daně celkem o 6 000 EUR		

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost A bude mít výhodnější pozici při snižování základu daně než společnost B, která podléhá celou dobu národní daňové úpravě a která nebude moci nikdy uplatnit ztráty dosažené v 1. a 2. roce podnikání v celkové výši -10 000 EUR.

Pokud společnosti soutěží na stejném trhu, dostává se společnost A do výhody vzhledem ke společnosti B, protože odvádí nižší daně v rámci fungování jednoho vnitrostátního daňového režimu.

Uplatnění ztrát v rámci sdružených korporací bylo doposud velkou překážkou v oblasti harmonizace přímých daní. Přeshraniční kompenzaci ztrát mezi mateřskou a dceřinou společností má zavedeno pouze několik členských států EU, čímž dochází k porušování volného pohybu kapitálu. Navržená Směrnice by mohla přispět ke spravedlivějšímu fungování mezinárodních korporací na jednotném trhu a ke zvýšení přeshraničních aktivit korporací působících na jednotném trhu i vzhledem k tomu, že k vyřešení nesouměrného systému nepomáhají ani smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jež jsou koncipovány pro fungování na dvoustranném základě a neupravují otázku těsně integrovaných korporací.

5 ZÁVĚR

Snahy OECD, Evropské komise, Evropského parlamentu i Evropského hospodářského a sociálního výboru se zaměřují v daňové sféře na stále aktuální cíl - zamezit co nejvíce daňovým únikům a převádění daňových základů do zemí s nízkým či žádným zdaněním či do zemí, kde není zajištěna transparentnost peněžních toků, a nejsou poskytovány informace pro případné kontroly ze strany daňových státních úředníků.

Prostředkem ke zmírnění nežádoucího chování společností v oblasti zdaňování je podle předkládaných návrhů Evropskou unií stále intenzivněji prosazovaný společný konsolidovaný základ daně z příjmů korporací a je možné se domnívat, že se tato nová myšlenka bude ve státech Evropské unie postupně v dílčích etapách zavádět v následujících několika letech. Poslední navrhované kroky by měly představovat nejprve zavedení jednotného základu daně u jednotlivých nadnárodních korporací, který by se postupně přes jeho konsolidování stal požadovaným konečným daňovým základem splňující požadavky Směrnice.

Aplikace CCCTB v nadnárodních společnostech bude vyžadovat vysoké nároky na odborné kvality účetních i státních úředníků daňové sféry, kteří potřebují porozumět podobnostem a rozdílům mezi českou účetní a daňovou právní úpravou a evropským CCCTB, aby byli schopni odhalit všechna opomenutí, chyby a nesprávné postupy způsobené špatnou konverzí českých účetních dat na evropský základ daně. Výchozími daty, ze kterých se bude společný konsolidovaný základ daně transformací pomocí převodových postupů vytvářet, jsou informace zachycené v národním účetnictví vedeném společností podle národních právních úprav. Od původních záměrů Unie, kdy se mělo při převodu vycházet z pravidel pro mezinárodní účetní výkaznictví, se upustilo a došlo k úplnému oddělení IFRS a CCCTB, a to především z důvodu nedostatečné implementace IFRS do legislativ některých členských států.

Většina společností v EU používá finanční účty jako východiska pro stanovení daňového základu, což zůstává v jednotě s přístupem CCCTB. Tyto finanční účty musí být dány do souladu s pravidly EU pomocí metodických převodových můstků. Směrnice nestanoví pravidla pro tyto národní můstky, ale stanovuje pouze cíl – samotný

základ daně. Na každém členském státu bude, jaká pravidla a postupy pro sestavení převodových můstků budou stanoveny. V zásadě může mít tento přístup za následek v budoucnu vzniklou situaci, kdy každý členský stát vypracuje svoji novou metodiku a v rámci EU bude fungovat 28 různých sad převodových můstků. Evropská unie uznává náročnost celého postupu, ale považuje tuto situaci za nevyhnutelnou vzhledem k tomu, že neexistuje celoevropská harmonizace účetnictví pro všechny podnikající subjekty, ze které by se dalo vycházet.

Česká republika nemá k dnešnímu dni stanoveny žádné návrhy postupů, jak transformovat účetní data nadnárodních společností na společný konsolidovaný základ daně z příjmů. Proto byly v práci řešeny nejprve dvě výzkumné otázky, které vedly jednak ke zjištění vzájemných shod, podobností a rozdílů mezi českou právní úpravou, zastoupenou zákonem o účetnictví, zákonem o daních z příjmů, prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb. pro podnikatele a českými účetními standardy a evropskou Směrnicí, a dále byly popsány dopady rozdílných postupů, charakteristik a použitých metod ve Směrnici na transformaci českých účetních dat na společný základ daně z příjmů.

Provedená analytická komparace návrhů Směrnice s českou účetní a daňovou právní úpravou a navržené postupy řešení konkrétních účetních či daňových problémů ukázaly, jak jsou oba systémy odlišné. Některé postupy pro získání základu daně z účetních dat jsou upraveny pouze Směrnicí (např. odúročení dlouhodobých rezerv, odpis souboru aktiv, rozložení dosaženého zisku z prodeje aktiv jako specifická forma dotace na nákup nových aktiv), jiné Směrnice vůbec nedefinuje (např. problematiku mank a škod, výdaje nad limit zákonů, možnost přerušování odpisování, úpravu podmínek uznatelnosti finančního leasingu, omezení tvorby rezerv apod.), v dalších případech jsou pojmy obsaženy jak ve Směrnici, tak i v české právní úpravě, ale se zcela odlišným pojetím (např. definice dlouhodobých aktiv, způsoby odpisování, přísnější cenový limit pro okamžité zahrnutí aktiv do nákladů, nedaňové náklady, definování rezerv a opravných položek k majetku, definicea způsoby odpisování technického zhodnocení, časově neomezený odpočet ztráty apod.). Všechny zjištěné odlišnosti vyžadují konkrétní specifické postupy řešení v takové formě, aby došlo ke správnému převodu účetních dat na základ daně z příjmů dle systému CCCTB. Tyto převodové postupy – můstky jsou obsaženy ve vlastní práci v podobě navrženého řešení modelových příkladů č. 1 – č. 17 u dílčích tematických celků v podkapitolách Diskuse, kde je postup řešení

rozložen do samostatných dílčích kroků, jež vedou ke správnému vyčíslení hodnot zadaného problému pro zjištění základu daně z příjmů dle systému CCCTB.

Navrhované postupy pro převod účetních dat na společný základ daně by se v budoucnu mohly stát výchozím základem pro případnou vytvořenou pracovní skupinu na ministerstvu financí ČR zaměřenou na oblasti daně z příjmů právnických osob dle systému CCCTB, kdy bude zapotřebí podpořit fungování nového daňového systému např. zavedením prováděcích vyhlášek či pokynů řady D, vzhledem k tomu, že některé definice (např. náklady na reprezentaci, úplatky, opravné položky) a konkrétní postupy nejsou ve Směrnici definované či se jeví jako neúplné, což by vedlo k různé interpretaci a aplikaci v jednotlivých státech. Výsledky práce mohou být dále zdrojem informací pro řešení dalších výzkumů v oblasti dopadů zavedení CCCTB, pro daňovou teorii či při aplikaci poznatků v pedagogické a akademické činnosti.

Z návrhu Směrnice je znát snaha o co největší zjednodušení výpočtu základu daně, ale je možné, že tato snaha bude způsobovat nesourodost ve zvolených postupech u jednotlivých států právě u těch oblastí, které nejsou jednoznačně nebo vůbec vymezeny. Takováto situace by mohla vést ke stavu, že se mezi unijními státy bude používat rozdílné ovlivňování velikosti základu daně, což paradoxně povede k oddalování harmonizačního procesu v daňové oblasti a může to vyvolat i nové spory řešené Evropským soudním dvorem. Jistě by bylo přínosné, kdyby byla ustanovení Směrnice dále zdokonalována a vedla ke konkrétnímu a jednoznačnému výkladu všech problematických či dosud neřešených otázek.

6 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

ALEXANDER, Raquel Meyer. 2013. Tax transparency. *Business horizons* [online]. roč. 56, č. 5, s.543–549 [cit. 2013-08-29]. ISSN 0007-6813. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1016/j.bushor.2013.06.003> nebo <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0007681313000980>

ANON. 2012. More on the CCCTB. *Journal of International Taxation* [online]. Boston, United States, Boston: Thomson Professional and Regulatory Services, Inc, roč. 23, č. 10, s. 14-16 [cit. 2013-10-11]. Dostupné z: [http://sfx.is.cuni.cz.ezproxy.is.cuni.cz/sfxlcl3?url_ver=Z39.88-2004&rft_val_fmt=info:ofi/fmt:kev:mtx:journal&genre=article&sid=ProQ:ProQ%253Aaccounting&atitle=More+on+the+CCCTB&title=Journal+of+International+Taxation&issn=10496378&date=2012-10-01&volume=23&issue=10&spage=14&au=Anonymous&isbn=&jtitle=Journal+of+International+Taxation&bttitle=&rft_id=info:eric/;](http://sfx.is.cuni.cz.ezproxy.is.cuni.cz/sfxlcl3?url_ver=Z39.88-2004&rft_val_fmt=info:ofi/fmt:kev:mtx:journal&genre=article&sid=ProQ:ProQ%253Aaccounting&atitle=More+on+the+CCCTB&title=Journal+of+International+Taxation&issn=10496378&date=2012-10-01&volume=23&issue=10&spage=14&au=Anonymous&isbn=&jtitle=Journal+of+International+Taxation&bttitle=&rft_id=info:eric/)

ANON. 2013. EU: Harmony or discord?. *International Tax Review* [online]. vol. 24, issue 5, s. 17 [cit. 2013-10-19]. Dostupné z: <http://ehis.ebscohost.com.ezproxy.is.cuni.cz/ehost/detail?vid=4&sid=62311e1c-d378-4bde-a74e-4db8b6a38513%40sessionmgr113&hid=115&bdata=JkF1dGhUeXBIPWlwLHVpZCxlcmwmbGFuZz1jcyZzaXRIPWVob3N0LWxpdmU%3d#db=bth&AN=89651371>

AN ROINN AIRGEADAIS DEPARTMENT OF FINANCE. *Tax Policy* [online]. [cit. 2013-05-12]. Dostupné z: <http://taxpolicy.gov.ie/wp-content/uploads/2011/06/EY-Report-CCCTB-for-Commissioner-Semeta-4-Jan-2011.pdf>

BARKER, Alex. 2014. Financial Times: Brussels criticises Apple's Irish tax deals. *Financial Times* [online]. 2014, 30.9.2014. [cit. 2014-11-4]. Dostupné z: <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/4a13e17e-4878-11e4-ad19-00144feab7de.html#axzz3caeImEcq>

CREMER, Helmuth a Firouz GAHVARI. 2000. Tax evasion, fiscal competition and economic integration. *European Economic Review* [online]. roč. 44, č. 9, s. 1633-1657 [cit. 2013-08-12]. ISSN 0014-2921. Dostupné z:

<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0014292199000252>

ČESKO. 1991. Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky. 1991, částka 107/1991.* Česká národní rada, 1991.

Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

ČESKO. 1992. Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 ze dne 20. 11. 1992 ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 119/1992.* Česká národní rada, 1992. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

ČESKO. 1992. Zákon o rezervách č. 593/1992 ze dne 20. 11. 1992 ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky. 1992, částka 117/1992.* Česká národní rada, 1992. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>

ČESKO. 2002. Vyhláška č. 500/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví ze dne 6. 11. 2002. In: *Sbírka zákonů České republiky, částka 174.* 2002. Dostupné z:

<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>

DELOITTE. 2013. Use of IFRS by jurisdiction. *Deloitte.cz* [online]. 2013, 13. 8. [cit. 2013-09-12]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs>

DEVEREUX, Michael P a Simon LORETZ. 2008. The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues*. *Fiscal Studies* [online]. London, United Kingdom, London: Blackwell Publishing Ltd., roč. 29, č. 1, s. 1-33 [cit. 2013-08-11]. ISSN 01435671. Dostupné z:

http://sfx.is.cuni.cz.ezproxy.is.cuni.cz/sfxlcl3?url_ver=Z39.88-

[2004&rft_val_fmt=info:ofi/fmt:kev:mtx:journal&genre=article&sid=ProQ:ProQ%253A](http://sfx.is.cuni.cz.ezproxy.is.cuni.cz/sfxlcl3?url_ver=Z39.88-2004&rft_val_fmt=info:ofi/fmt:kev:mtx:journal&genre=article&sid=ProQ:ProQ%253A)

accounting&atitle=The+Effects+of+EU+Formula+Apportionment+on+Corporate+Tax+Revenues*&title=Fiscal+Studies&issn=01435671&date=2008-03-01&volume=29&issue=1&spage=1&au=Devereux%252C+Michael+P%253BLoretz%252C+Simon&isbn=&jtitle=Fiscal+Studies&btile=&rft_id=info:eric/;

DEVEREUX, Michael P. 2008. Business taxation in a globalized world. *Oxford Review of Economic Policy* [online]. Oxford, United Kingdom, Oxford: Oxford Publishing Limited(England), roč. 24, č. 4, s. 625-638 [cit. 2013-07-15]. Dostupné z: <http://dx.doi.org.ezproxy.is.cuni.cz/10.1093/oxrep/grn037>

ESSERS, P. 2009. *The influence of IAS/IFRS on the CCCTB, tax accounting, disclosure and corporate law accounting concepts: a clash of cultures*. Frederick, MD: Sold and distributed in North, Central, and South America, c2009, xviii, 214 p. ISBN 90-411-2819-0.

Euribor.2015. *Euribor-rates.eu* [online]. 2015 [cit. 2014-11-28]. Dostupné z: www.euribor-rates.eu

EUR-lex. 2014. Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k tématu Dokončení HMU – úloha daňové politiky. *EUR-lex: Přístup k právu Evropské unie* [online]. 2014, 14.7.2014 [cit. 2015-09-01]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52014IE1468>

EU OFFICE ČS, A.S. 2012. Měsíčník EU aktualit. *Česká spořitelna a.s.* [online]. 2012, únor [cit. 2013-08-22]. Dostupné z: http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Mesicnik_EU_aktualit/Mesicnik_EU_aktualit/Prilohy/mesicnik_2013_02.pdf

EU OFFICE ČS, A. S. 2013a. Daň z přidané hodnoty v Evropské unii. *BusinessInfo.cz* [online]. 2013a, 10. 1. [cit. 2013-08-29]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-pridane-hodnoty-v-evropske-unii-29141.html>.

EU OFFICE ČS, A. S. 2013b. Pravomoci Evropské unie v oblasti daní. *BusinessInfo.cz* [online]. 2013b, 9. 4. [cit. 2013-08-29]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/pravomoci-evropske-unie-v-oblasti-dani-32554.html>.

EUROSKOP. 2012. Daně v dubnu. *Euroskop.cz* [online]. 2012, 3. 5. [cit. 2013-09-12]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8439/20700/clanek/dane-v-dubnu-2012/>

EUROSKOP. 2013. Zeman: V EU by měla být jednotná firemní daň 25 %. *Euroskop.cz* [online]. 2013 [cit. 2013-06-30]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8952/22542/clanek/zeman-v-eu-by-mela-byt-jednotna-firmeni-dan-25/>

EUROSTAT. 2013. Taxation trends in the European Union: The overall tax-to-GDP ratio in the EU27 up to 38.8% of GDP in 2011. *Eurostat: newsrelease 68/2013* [online]. 2013, 29. 4. [cit. 2013-10-20]. Dostupné z: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-29042013-CP/EN/2-29042013-CP-EN.PDF

EVROPSKÁ KOMISE. 2001. Company Taxation in the Internal Market: COM(2001)582 final. *Ec.europa.eu* [online]. 23. 10. [cit. 2013-09-02]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf

EVROPSKÁ KOMISE. 2003a. An Internal Market without company tax obstacles: COM(2003)726. *Eur-lex.europa.eu* [online]. 24. 11. 2003 [cit. 2013-10-18]. Dostupné z: eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0726:FIN:EN:PDF. COM(2003)726 final.

EVROPSKÁ KOMISE. 2003b. Summary Report on the results of the DG Taxation and Customs Union open consultation on The application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies' EU-wide activities. *European Commission* [online]. 7. 7. 2003 [cit.

2013-06-27]. Dostupné z:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/ias_summary_en.pdf

EVROPSKÁ KOMISE. 2011a. Návrh Směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB): COM(2011)121 final/2. *Evropská komise* [online]. 3. 10. 2011 [cit. 2013-09-09]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>

EVROPSKÁ KOMISE. 2011b. IMPACT ASSESSMENT: Accompanying document to the Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). In: EUROPEAN COMMISSION. *Ec.europa.eu*[online]. Brusel: SEC(2011)315 final, 2011, 16. 3. [cit. 2013-09-09]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_sec_2011_316_impact_assesment_summary_en.pdf

EVROPSKÁ KOMISE. 2012. *Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům: {SWD(2012) 403}, {SWD(2012) 404}* [online]. Brusel, 2012, 6. 12. [cit. 2013-08-25]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_cs.pdf

EVROPSKÁ KOMISE. 2013. Souhrnná zpráva o činnosti Evropské unie – 2012. *europa.eu* [online]. 28. 1. 2013 [cit. 2013-07-27]. Dostupné z: http://europa.eu/generalreport/index_cs.htm. ISBN 978-92-79-26599-0

EVROPSKÁ KOMISE. 2015a. Commission Work Programme 2015: A New Start. *Ec. europa. eu* [online]. 2015. vyd. [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/atwork/pdf/cwp_2015_new_initiatives_en.pdf

EVROPSKÁ KOMISE. 2015b. Spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat:

{SWD(2015) 121 final}. *Ec.europa.eu* [online]. 17. 6. 2015 [cit. 2015-08-24]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/CS/1-2015-302-CS-F1-1.PDF>

EVROPSKÝ HOSPODÁŘSKÝ A SOCIÁLNÍ VÝBOR. 2011. Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). *Www.toad.eesc.europa.eu* [online]. 26. 10. 2011 [cit. 2013-09-09]. Dostupné z: www.toad.eesc.europa.eu/ViewDoc.aspx?doc...2011_AC_CS.doc. ECO/302 CCCTB

EVROPSKÝ PARLAMENT. 2005. Usnesení Parlamentu: 2002/2120(INI). *The European Parliament* [online], 13. 12. 2005 [cit. 2013-09-03]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/summary.do?id=922334&t=d&l=en>.

EVROPSKÝ PARLAMENT. 2013a. O boji proti daňovým podvodům, daňovým únikům a daňovým rájům. *The European Parliament* [online]. 2. 5. 2013 [cit. 2013-08-28]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+REPORT+A7-2013-0162+0+DOC+PDF+V0//CS>. přijaté texty A7-0162/2013

EVROPSKÝ PARLAMENT. 2013b. Společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob. *Evropský parlament: Legislativní usnesení Evropského parlamentu ze dne 19. dubna 2012 o návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) (KOM(2011)0121 – C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS))* [online]. 2013, 25.7.2013 [cit. 2015-08-03]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2012-0135&format=XML&language=CS>

FINANČNÍ SPRÁVA. 2015. FATCA - otázky a odpovědi. *Finanční správa* [online]. 2015, 12. 1. 2015 [cit. 2015-08-20]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/fatca/fatca-otazky-a-odpovedi-5611>

FERNÁNDEZ, María Jesús García-Torres. 2012. Corporate Tax Harmonization: Key Issues for Ensuring an Efficient Implementation of the CCCTB. *Intertax* [online]. Deventer: Springer Science & Business Media, 2012, roč. 40, č. 11, s. 598-605 [cit. 2013-11-02]. Dostupné z: <http://infozdroje.czu.cz/docview/1266030639?accountid=26997>

FIALOVÁ, Lenka a Martin HOUSKA. 2012. Evropský parlament schválil jednotná pravidla pro stanovení základu daně u právnických osob. *Finanční aktuality KPMG v ČR* [online]. [cit. 2013-09-12]. Dostupné z: http://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG_Financni-aktuality_2012-05.pdf

FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. 2009. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. Vyd. 2. Ostrava: Key Publishing, 130 s. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-807-4180-453.

FREEDMAN, Judith a Graeme MACDONALD. 2008. The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles' .: Common Consolidated Corporate Tax Base. Series of International Tax Law. *Oxford University Centre for Business Taxation.: Working Papers* [online]. 2008, **53**(07): 219-270 [cit. 2014-08-25]. Dostupné z: <http://EconPapers.repec.org/RePEc:btx:wpaper:0807>

FUEST, Clemens, Thomas HEMMELGARN a Fred RAMB. 2007. How would the introduction of an EU-wide formula apportionment affect the distribution and size of the corporate tax base? An analysis based on German multinationals. *International Tax and Public Finance* [online]. Boston, Netherlands, Boston: Springer Science & Business Media, 2007, roč. 14, č. 5, s. 605-626 [cit. 2013-08-11]. Dostupné z: <http://dx.doi.org.ezproxy.is.cuni.cz/10.1007/s10797-006-9008-6>

GOLA, Petr. 2009. Daňové zatížení v Evropské unii. *Daně a právo v praxi* [online]. roč. 2009, č. 10 [cit. 2013-10-18]. ISSN 1211-7293.

GRISÁKOVÁ, Nora, Štefan DOMONOKOS, Tomáš DOMONOKOS a Miroslava DOLINAJCOVÁ. 2013. The Effect of the Formula Apportionment of the Common Consolidated Corporate Tax Base on Tax Revenue in the Slovak Republic. *Ekonomický časopis Slovenskej akadémie vied* [online]. Bratislava: Slovenská akadémia vied, 1962, (05): 453-467 [cit. 2015-08-26]. Dostupné z: <http://www.ceeol.com/aspx/issuedetails.aspx?issueid=827c56b4-e65c-47b4-8d1c-c83386bf0d96&articleId=1a3ab474-860b-4a60-ada6-ce6f65f22597>

HINKE, Jana. 2007. *Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]*. 1. vyd. Praha: Kernberg, 190 s. Management praxe (Kernberg). ISBN 978-80-903962-2-7.

INTERNATIONAL TAX REVIEW. 2014. European tax commissioner. *INTERNATIONAL TAX REVIEW: Global Tax 50 2014: Perre Moscovici* [online]. 2014, 16. 12. [cit. 2015-08-03]. Dostupné z: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3406717/Pierre-Moscovici.html>

JAATINEN, Lida. 2012. IAS/IFRS: A Starting Point for the CCCTB. *Intertax*. Deventer: Springer Science & Business Media, roč. 40, č. 4, s. 260-269. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/1012301661?accountid=15618>

JANÍČKOVÁ, Lenka. 2012. Daňová harmonizace-možná cesta z krize?. *Český finanční a účetní časopis* [online]. č. 1, s.64-81 [cit. 2013-07-15]. ISSN 1804-1280. Dostupné z: <http://www.vse.cz/cfuc/303>

JANOŮŠKOVÁ, Jana. 2007. *Odložená daň z příjmů: dle českých i mezinárodních účetních standardů*. 1. vyd. Praha: Grada, 86 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-1852-1.

KOVANICOVÁ, Dana. 1993. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Trizonia, ISBN 80-855-7309-1.

KPMG. 2011. The KPMG Guide to CCCTB. *KPMG* [online]. [cit. 2013-05-07].

Dostupné z: www.kpmg.com/ccctb

KPMG. 2013. Corporate tax rates table. *KPMG* [online]. [cit. 2013-10-20]. Dostupné z:

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

KUBÁTOVÁ, Květa. 2004. Daně – konkurence nebo harmonizace?. *Centrum pro ekonomiku a politiku* [online]. 28. 2. 2004 [cit. 2013-09-10]. Dostupné z:

<http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466>.

KUBÁTOVÁ, Květa. 2011. *Strukturální distorze v daňovém systému a jejich vliv na investiční rozhodování*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 144 s. ISBN 978-80-7357-713-1.

LACINA, Lubor a Jan OSTŘÍŽEK. 2011. *Učebnice evropské integrace*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Brno: Barrister, 468 s. ISBN 978-80-87474-31-0.

LÁCHOVÁ, Lenka. 2007. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.

LOYENS & LOEFF CCCTB-TEAM. 2011. *Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), Proposal for a Council Directive and initial comments* [online]. [cit. 2013-09-09]. Dostupné z: [http://www.loyensloeff.com/nl-](http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Practice/Documents/CCCTB_ClientMemoJune2011.pdf)

[NL/Practice/Documents/CCCTB_ClientMemoJune2011.pdf](http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Practice/Documents/CCCTB_ClientMemoJune2011.pdf)

MACH, Petr. 2004. Daňová konkurence musí být zachována. *Centrum pro ekonomiku a politiku* [online]. 8. 9. 2004 [cit. 2013-09-10]. Dostupné z:

<http://cepin.cz/cze/clanek.php?ID=518>.

MINTZ, Jack a Joann M. WEINER. 2008. Some Open Negotiation Issues Involving a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union. *Tax law review*

[online]. New York, United States, New York, vol. 62, issue 1, s.81-117 [cit. 2013-10-18]. ISSN 00400041. Dostupné z:

<http://search.proquest.com.ezproxy.is.cuni.cz/docview/215825266>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. 2014. Podepsané znění dohody FATCA a doprovodného Prohlášení. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2014. Praha, 2014 [cit. 2015-08-24]. Dostupné z:

<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-vymena-info-v-danove-oblasti/fatca-cr-usa/2014/podepsane-zneni-dohody-fatca-a-doprovodn-18853>

MOLÍN, Jan a Simona JIRÁSKOVÁ. 2014. Legal Consequences of the Determination of Corporate Income Tax Base Referring to IFRS. *European financial and accounting journal* [online]. Praha: University of Economics, 2014, **4**(2014): 25-44 [cit. 2015-08-27]. ISSN 1802-2197. Dostupné z:

<http://www.econstor.eu/dspace/handle/10419/109933>

NERUDOVÁ, Danuše. 2008a. Zdaňování korporací v Evropské unii - 1. část. *Daně a právo v praxi*. roč. 13, č. 2. ISSN 1211-7293.

NERUDOVÁ, Danuše. 2008b. Zdaňování korporací v Evropské unii - 4. část. *Daně a právo v praxi* [online]. , č. 5, 9.5. [cit. 2013-06-24]. ISSN 1211 - 7293. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3659v4986-zdanovani-korporaci-v-evropske-unii-4-cast/?search_query=%24source%3D1&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=146.

NERUDOVÁ, Danuše. 2012. Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru?. *Daňový expert*. č. 5, s. 36-40. ISSN 1801-2779.

NERUDOVÁ, Danuše. 2013. Common consolidated corporate tax base and czech tax system: which is more advantageous for the taxpayer? In: *In Proceedings of the 6th*

International Scientific Conference Finance and the performance of firms in science, education and practice. 1. vydání Zlín: Zlín: Tomas Bata University, 2013, s. 503-518. ISBN 978-80-7454-246-6.

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

OECD. 2013. *OECD releases first BEPS recommendations to G20 for international approach to combat tax avoidance by multinationals* [online]. 2014, 16. 9. 2014 [cit. 2015-08-24]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-first-beps-recommendations-to-g20-for-international-approach-to-combat-tax-avoidance-by-multinationals.htm>

OECD. 2014. The OECD classification of taxes.: REVENUE STATISTICS 1965-2014. <Http://www.oecd.org> [online].[cit. 2014-08-28]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/OECD-Revenue-Statistics-2014-classification-of-taxes.pdf>

OECD. 2015a. Tax Database OECD. *OECD.stat: Table II.1. Corporate income tax rate* [online]. 2015 [cit. 2015-08-03]. Dostupné z: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=58204>

OECD. 2015b. Automatic Exchange of Information. *OECD* [online]. 2015 [cit. 2015-08-24]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automaticexchange.htm>

OSTERLOH, Steffen a Friedrich HEINEMANN. 2013. The political economy of corporate tax harmonization — Why do European politicians (dis)like minimum tax rates?. *European Journal of Political Economy* [online]. roč. 29, č. 1, s. 18-37 [cit. 2013-08-11]. ISSN 0176-2680. Dostupné z: <http://dx.doi.org.infozdroje.czu.cz/10.1016/j.ejpoleco.2012.09.002> nebo <http://www.sciencedirect.com.infozdroje.czu.cz/science/article/pii/S0176268012000493>

PIOT, Wim, Julien LAMOTTE a Ilaria PALIERI. 2011. Businesses and the CCCTB proposal: How to react?. *Pwc* [online]. listopad [cit. 2013-06-24]. Dostupné z: <http://www.pwc.lu/en/press-articles/2011/businesses-and-the-ccctb-proposal-how-to-react.jhtml>

PIRVU, Daniela, Logica BANICA a Alina HAGIU. 2011. *Implications of the Common Consolidated Corporate Tax Base Introduction on Tax Revenues (case study on Romania)*. Romanian Academic Society, 91-102. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&AN=63175605&lang=cs&site=ehost-live>

POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR. 2011. Usnesení k Návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) /kód dokumentu 7263/11, KOM(2011) 121 v konečném znění/. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 26. 5. 2011 [cit. 2013-08-30]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=71321>

RUSSO, Ronald. 2008. The precious relationship between IAS/IFRS and CCCTB with respect to different categories of assets and accrual.: Common consolidated tax base. *International Tax Law* [online]. 2008, 53: 361-384 [cit. 2013-08-25]. Dostupné z: <http://www.narcis.nl/publication/RecordID/oai:wo.uvt.nl:3241223>

SCHWARTZ, N. D. a CH. DUHIGG. 2013. *Apple's Web of Tax Shelters Saved It Billions, Panel Finds* [online]. The New York Times, 20. 5. 2013 [cit. 2013-09-10]. Dostupné z: http://www.nytimes.com/2013/05/21/business/apple-avoided-billions-in-taxes-congressional-panel-says.html?pagewanted=all&_r=0;
<http://www.nytimes.com/interactive/2013/05/21/business/apples-international-structure.html?ref=business>

SOBOTKOVÁ, Veronika. 2011. Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). *Daňový expert* [online]. č. 8 [cit. 2013-10-19]. ISSN 1801-2779.

SOBOTKOVÁ, Veronika. 2013. Opatření proti zneužívání v systému CCCTB. *Daně a právo v praxi*. č. 2. ISSN 1211-7293.

STEJSKAL, Jan. 2008. *Daňová teorie a politika: pro kombinovanou formu studia*. Vyd. 1. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2 sv. (94, 87 s.). ISBN 978-80-7395-146-72.

SZAROWSKÁ, Irena. 2008. Harmonizace korporátních daní v Evropské unii a její vliv na řízení podniků. In: *Národná a regionálna ekonomika VII* [online]. Košice: Technická univerzita v Košiciach, s. 887-888- [cit. 2013-09-04]. ISBN 978-80-553-0084-9. Dostupné z:
<http://www3.ekf.tuke.sk/konfera2008/zbornik/files/prispevky/szarowska.pdf>

ŠEMETA, Algirdas. 2013. Developing a Tax Environment for Growth and Competitivenessbr/br/. EUROPEAN COMMISSION. *Europa.eu* [online]. European Commission, [cit. 2013-09-03]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-27_en.htm

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

TREZIOVÁ, Dana. 2007. EU chce sjednotit základ daně. *Ekonom* [online]. 26. 3. 2007 [cit. 2013-08-26]. Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz/c1-20754440-ruzne-sazby-stejny-zaklad>

VAŠEK, Libor a Tereza GLUZOVÁ. 2014. Can a New Concept of Control under IFRS Have an Impact on a CCCTB? *European financial and accounting journal* [online]. Praha: University of Economics, 2014, 4(2014): 110-127 [cit. 2015-08-27]. ISSN 1802-2197. Dostupné z:
<http://www.econstor.eu/dspace/handle/10419/109938>

VAN LENT, Rob. 2014. *THE INFLUENCE OF IFRS ON CCCTB*. Tilburg University, 2014. Dostupné také z: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=134969>. Diplomová práce. Tilburg University. Vedoucí práce Drs. E.D.M. Gerrits RA.

WETZLER, James W. 2006. Company Tax Reform in the European Union: Guidance from the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU. *National Tax Journal* [online]. Washington, United States, Washington: National Tax Association, roč. 59, č. 2, s. 397-402 [cit. 2013-06-15]. ISSN 00280283. Dostupné z: <http://search.proquest.com.infozdroje.czu.cz/docview/203279922?accountid=26997>

ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. 2012. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Vyd. 1. Praha: Leges, 2012, 470 s. Teoretik. ISBN 978-808-7576-212.

ZODROW, George R. 2003. Tax Competition and Tax Coordination in the European Union. *International Tax and Public Finance* [online]. Kluwer Academic Publishers, roč. 10, č. 6, s. 651-671 [cit. 2013-08-09]. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1023/A%3A1026377819946>

7 SEZNAM GRAFŮ, OBRÁZKŮ A TABULEK

Graf 1 – Nominální sazby korporátních daní (%) v EU v roce 2000 a 2014.....	23
Graf 2 – Nominální a efektivní sazby daně států EU v roce 2012.....	25
Obrázek 1 – Schéma podmínek pro vytvoření skupiny z pohledu konsolidace	47
Obrázek 2 – První část transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů...	83
Obrázek 3 – Druhá část transformace výsledku hospodaření na základ daně z příjmů..	84
Obrázek 4 – Konstrukce výpočtu základu daně dle Směrnice o CCCTB	85
Obrázek 5 – Rozhodovací schéma ke klasifikaci dlouhodobého majetku dle Směrnice CCCTB	92
Obrázek 6 – Metody odpisování v systému CCCTB.....	99
Obrázek 7 – Schematické účty pro zachycení pohybů zásob	130
Tabulka 1 – Negativní a pozitivní vlivy daňové harmonizace	20
Tabulka 2 – Nominální sazby korporátních daní v EU	22
Tabulka 3 – Efektivní průměrná daňová sazba v EU v roce 2000 a 2012.....	24
Tabulka 4 – Základní vzorec pro výpočet CCCTB	48
Tabulka 5 – Osvobozené příjmy pro účely CCCTB.....	49
Tabulka 6 – Neodečitatelné výdaje pro účely CCCTB.....	49
Tabulka 7 – Neodpisovaná dlouhodobá aktiva pro účely CCCTB.....	51
Tabulka 8 – Podmínky odečitatelnosti pohledávek pro účely CCCTB	54
Tabulka 9 – Použití IFRS v členských státech Evropské unie	68
Tabulka 10 – Komparace stanovených podmínek pro zařazení aktiva	89
Tabulka 11 – Srovnání parametrů ovlivňujících odpisy dlouhodobých aktiv	101
Tabulka 12 – Výpočet individuálního odpisu stroje.....	104
Tabulka 13 – Úprava daňového základu v roce 2017 při prodejní ceně 10 000 EUR..	105
Tabulka 14 – Úprava daňového základu v roce 2017 při prodejní ceně.....	105
Tabulka 15 – Prodej a nákup nového aktiva v jednom zdaňovacím období	106
Tabulka 16 – Odpisování souboru aktiv	109
Tabulka 17 – Odpis software dle Směrnice o CCCTB.....	111
Tabulka 18 – Vliv zřizovacích výdajů na základ daně v systému CCCTB	113

Tabulka 19 – Posouzení majetku dle zákona o daních z příjmů.....	115
Tabulka 20 – Výpočet odpisů pro rok 2014 dle ZDP	115
Tabulka 21 – Výpočet odpisů pro rok 2015 dle ZDP	116
Tabulka 22 – Komparace výše uplatněných odpisů v modelovém příkladu	117
Tabulka 23 – Závěrečná komparace k modelovému příkladu	118
Tabulka 24 – Srovnání parametrů ovlivňujících posouzení technického zhodnocení..	123
Tabulka 25 – Odpis provedeného zhodnocení individuálně odpisovaného aktiva – budovy	124
Tabulka 26 – Odpis provedeného zhodnocení v souboru odpisovaných aktiv.....	125
Tabulka 27 – Opravná položka k dlouhodobému aktivu v systému CCCTB.....	127
Tabulka 28 – Srovnání parametrů pro posouzení zásob	132
Tabulka 29 – Srovnání parametrů pro tvorbu rezerv	137
Tabulka 30 – Výše rezervy při jejím diskontování dle CCCTB.....	138
Tabulka 31 – Mimoúčetní úprava výsledku hospodaření na CCCTB	139
Tabulka 32 – Srovnání parametrů při posuzování nedobytných pohledávek	145
Tabulka 33 – Opravné položky k pohledávkám – příklad č. 13	147
Tabulka 34 – Srovnání parametrů u nedaňových nákladů.....	153
Tabulka 35 – Úprava účetního výsledku hospodaření.....	155
Tabulka 36 – Úprava účetního výsledku hospodaření.....	156
Tabulka 37 – Srovnání parametrů u daňové ztráty	162
Tabulka 38 – Konsolidovaná ztráta v systému CCCTB v 1. roce	163
Tabulka 39 – Konsolidovaná ztráta v systému CCCTB ve 2. roce	163
Tabulka 40 – Porovnání uplatnění ztráty v ČR a v systému CCCTB.....	164
Tabulka 41 – Komparace uplatnění ztráty při vystoupení ze CCCTB a v národním režimu	166

8 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

BRICS	státy Brazílie, Rusko, Indie, Čína a Jihoafrická republika
CCCTB	<i>Common Consolidated Corporate Tax Base</i> Společný konsolidovaný základ daně z příjmů korporací
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
FIFO	<i>First in first out</i> První do skladu, první ze skladu
ČR	Česká republika
ECOFIN	Rada ministrů financí a hospodářství
EHSV	Evropský hospodářský a sociální výbor
EU	Evropská unie
ETA	<i>European Tax Analyzer</i>
DPH	Daň z přidané hodnoty
IAS	<i>International Accounting Standards</i> Mezinárodní účetní standardy
IOTA	<i>Intra European Organisation of Tax Administrations</i> Evropská organizace daňových správ
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> Mezinárodní standardy finančního výkaznictví
LIFO	<i>Last in first out</i> Poslední do skladu, první ze skladu
MMF	Mezinárodní měnový fond
OECD	<i>Organization for Economic Co-operation and Development</i> Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
PWC	Pricewaterhouse
SME	<i>Small and Medium-sized Entities</i> Malé a střední podniky
TAXUD	<i>Director General Taxation and Customs Union</i> Vrchní daňové a celní ředitelství

US GAAP	<i>United States Generally Accepted Accounting Principals</i> Všeobecně uznávané účetní principy Spojených států amerických
WTO	<i>World Trade Organization</i> Světová obchodní organizace
ZDP	Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů
ZÚ	Zákon o účetnictví č. 563/1991 S., ve znění pozdějších předpisů

9 SEZNAM MODELOVÝCH PŘÍKLADŮ

Modelový příklad 1 – Vyřazení individuálně odpisovaného aktiva při realizaci se vzniklou ztrátou dle principu CCCTB.....	103
Modelový příklad 2 – Vyřazení individuálně odpisovaného aktiva při realizaci se vzniklým ziskem dle principu CCCTB.....	105
Modelový příklad 3 – Nahrazení individuálně odpisovaného aktiva podobným aktivem dle principu CCCTB.....	106
Modelový příklad 4 – Prodej dlouhodobého aktiva ze souboru aktiv dle principu CCCTB.....	107
Modelový příklad 5 – Účetní a daňový přístup k odpisování nehmotného majetku v ČR a dle Směrnice CCCTB.....	110
Modelový příklad 6 – Odpis zřizovacích výdajů dle principu CCCTB.....	112
Modelový příklad 7 – Odpisy dlouhodobého hmotného majetku – komparace českých daňových postupů a Směrnice o CCCTB.....	114
Modelový příklad 8 – Náklady na zhodnocení u individuálně odpisovaného aktivace principu CCCTB.....	124
Modelový příklad 9 – Náklady na zhodnocení u dlouhodobých aktiv v souboru dle principu CCCTB.....	125
Modelový příklad 10 – Opravné položky u dlouhodobých aktiv a jejich vliv na základ daně v systému CCCTB.....	126
Modelový příklad 11 – Aplikace článku 21 Směrnice u zásob.....	130
Modelový příklad 12 – Tvorba dlouhodobé rezervy s diskontováním.....	138
Modelový příklad 13 – Řešení nedobytných pohledávek.....	145
Modelový příklad 14 – Vliv nedaňových nákladů na základ daně dle právní úpravy ČR a v systému CCCTB.....	154
Modelový příklad 15 – Konsolidovaná ztráta v systému CCCTB.....	162
Modelový příklad 16 – Uplatnění ztráty dle právní úpravy ČR a v systému CCTB.....	164
Modelový příklad 17 – Uplatnění ztráty při vystoupení ze systému CCCTB.....	165