



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

SPOLEČNÝ KONSOLIDOVANÝ ZÁKLAD DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. RÓBERT GAŠPERČÍK

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Mgr. KAREL BRYCHTA, Ph.D.

BRNO 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Gašperčík Róbert, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob

v anglickém jazyce:

Common Consolidated Corporate Tax Base

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhu řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

BRYCHTA, I. a kol. Meritum Daň z příjmů 2013. 10. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 600 s. ISBN 978-80-7357-995-1.

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3. vydání. Praha: Wolter Kluwer, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

SPENGEL, CH. Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income. Heidelberg: Springer, 2012. 103 s. ISBN 978-3-642-28432-8.

SPENGEL, CH., OESTREICHER A. Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and effective Tax Burdens. Heidelberg: Springer, 2012. 175 s. ISBN 978-3-7908-2755-2.

ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské Unii. 6. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2013/2014.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 29.05.2014

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá návrhem Směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. Návrh je rozebírán v širších souvislostech, jeho vybrané aspekty jsou srovnávány se současnými systémy zdaňování firem ve vybraných státech EU, důraz je kladen na dostupné metody daňové optimalizace. Na příkladech modelových poplatníků jsou demonstrovány výpočet a optimalizace daňové povinnosti, včetně doporučení pro poplatníky v souvislosti s aplikací směrnice, pokud by byla přijata.

ABSTRACT

Focus of this diploma thesis is the proposal of Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax base. The proposal is analyzed in broader contexts, the selected aspects of it are compared to current corporate tax systems of selected states of EU, emphasis is on available methods of tax optimization. Calculation and optimization of tax liability are demonstrated on model cases of taxpayers, including recommendations for taxpayers regarding the application of the directive, in case it should be adopted.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z příjmu právnických osob, společný základ daně, CCTB, přímé daně, daňová harmonizace.

KEYWORDS

Corporate income tax, common tax base, CCTB, direct taxes, tax harmonization.

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

GAŠPERČÍK, R. *Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2014. 116 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D..

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, a že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 30. května 2014

.....

podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Děkuji vedoucímu práce panu Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné rady a cenné připomínky při psaní této práce.

Obsah

Úvod.....	10
Metodika	11
Cíle práce	12
1 Teoretická východiska	13
1.1 Relevantní právo EU	13
1.1.1 Směrnice	13
1.1.2 Judikatura Evropského soudního dvora	14
2 Harmonizace zdaňování právnických osob v EU	15
2.1 Důvody k daňové harmonizaci.....	15
2.2 Daňová harmonizace – členění	15
2.3 Daňová harmonizace a konkurence – hodnocení	18
2.4 Harmonizace zdaňování příjmů právnických osob v Evropské unii	19
2.5 Společný konsolidovaný základ daně	21
2.6 Rozbor návrhu směrnice	22
2.6.1 Základní pravidla	22
2.6.2 Základ daně dle CCTB	22
2.6.3 Způsobilé společnosti	23
2.6.4 Příjmy.....	24
2.6.5 Výdaje.....	24
2.6.6 Odpisy.....	26
2.6.7 Ztráty.....	27
2.7 Skupinové aspekty - CCCTB	28
2.7.1 Způsobilé dceřiné společnosti.....	28
2.7.2 Skupina	28
2.7.3 Vzorec pro rozdělení konsolidovaného základu daně mezi členské státy	31

2.8	Konsolidovaný základ daně mimo Evropskou unii	35
2.9	Aktuální dění v oblasti CCTB.....	38
3	Analýza možného dopadu CCCTB.....	40
3.1	Analýza dopadu na výběr daně na Slovensku.....	41
3.1.1	Data a metodika	41
3.1.2	Výsledky studie a závěr	42
3.2	Analýza dopadu dle metodiky European Tax Analyzer	44
3.2.1	Modelové firmy a vstupní data	44
3.2.2	Scénář implementace CCTB.....	47
3.2.3	Výsledky studie – dopad na velké firmy	48
3.2.4	Výsledky studie – dopad na malé a střední firmy.....	58
3.2.5	Závěry studie.....	59
3.3	Analýza dopadu dle studie Ernst & Young.....	60
3.3.1	Metodika a vstupní data.....	60
3.3.2	Výsledky studie.....	63
3.3.3	Závěry studie.....	65
3.4	Analýza dopadu dle Nerudové.....	66
3.4.1	Metodika	66
3.4.2	Výsledky studie.....	67
3.4.3	Závěr	69
4	Možnosti daňové optimalizace ve vybraných zemích EU.....	70
4.1	Česká republika	70
4.1.1	Daňové odpisy	70
4.1.2	Možnosti daňové optimalizace pomocí odpisů.....	73
4.1.3	Rezervy na opravy hmotného majetku	74
4.1.4	Opravné položky k pohledávkám	75

4.2	Slovenská republika	77
4.2.1	Daňové odpisy	77
4.2.2	Možnosti daňové optimalizace pomocí odpisů.....	78
4.2.3	Rezervy a opravné položky.....	78
4.2.4	Daňová licence.....	79
4.3	Estonsko	80
4.3.1	Možnosti daňové optimalizace	81
4.4	Velká Británie	82
4.4.1	Odčitatelné položky	83
5	Modelové příklady optimalizace daňové povinnosti poplatníků.....	84
5.1	Příklad 1: ČR – malá firma	84
5.2	Příklad 2: Skupina malých firem dle vnitrostátních předpisů a dle CCTB.....	87
5.2.1	SK-SME, s. r. o. – rozdíly oproti ČR.....	87
5.2.2	UK-SME, Ltd. – rozdíly oproti ČR	92
5.2.3	ES-SME, OÜ – rozdíly oproti ČR	93
5.2.4	Srovnání dle směrnice o CCTB	95
5.3	Příklad 3: Skupina firem včetně konsolidace.....	99
6	Návrhy a doporučení.....	104
7	Závěr	108
	Seznam literatury	109
	Seznam obrázků.....	115
	Seznam tabulek.....	115
	Seznam grafů	116

Úvod

V dnešním světě se často stává, že technologický pokrok jde kupředu mnohem rychleji než právo. Výjimkou není ani oblast daní. Novinky jako jsou například E-commerce, aukční a slevové servery nebo kryptografická měna Bitcoin, představují pro zákonodárce velkou výzvu. Dalším významným faktorem je rozmach nadnárodních korporací, které mají velkou vyjednávací sílu, protože jejich rozpočty nezdědky převyšují rozpočty celých států. V neposlední řadě, a v kontextu této práce nejdůležitějším jevem je postupující globalizace, a tím pádem větší hospodářská integrace jednotlivých států. Toto je obzvláště patrné v Evropské unii (dále jen EU). Ačkoliv všechny tyto změny jistě přinášejí mnoho podnikatelských příležitostí, poskytují také větší možnosti pro daňové úniky, legalizaci výnosů z trestné činnosti a snazší převody daňových základů za nižšími sazbami. Není tedy divu, že se státy snaží podnikat opatření. Jedním z nich je daňová harmonizace.¹

Daňová harmonizace je sblížování právní úpravy zdaňování a může mít mnoho podob.² Nejedná se o žádnou novinku, státy již v minulosti spolupracovaly při tvorbě daňových zákonů a pravidel. Avšak to, co představuje Společný konsolidovaný korporátní základ daně (*Common Consolidated Corporate Tax Base*), je zcela nová úroveň harmonizace, jedná se totiž o volitelný systém stojící vedle vnitrostátních předpisů, který by měl umožňovat firmám zdaňovat své celoevropské aktivity dle jednotné metodiky.³ Je nutno dodat že Společný konsolidovaný korporátní základ daně (dále jen CCCTB) je stále ve stadiu návrhu a tudíž ještě není možné ho používat.

Tato práce se skládá z pěti hlavních částí. První část práce obsahuje stručný úvod do relevantního práva z oblasti zdaňování právnických osob v EU. Druhá část práce se zabývá problematikou CCCTB, analýzou návrhu směrnice, postojem členských států k této směrnici a upozorňuje na dosud sporné či problematické aspekty tohoto návrhu.

¹ E&Y. *Six global trends shaping the business world*. [online] 2012. [cit. 2013-12-19]. Dostupné z: <http://www.ey.com/GL/en/Issues/Business-environment/Six-global-trends-shaping-the-business-world>

² KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 155.

³ European Commission. *Common Tax Base*. [online] 2010. [cit. 2013-12-12]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/

Třetí část práce se odkazuje na dosud publikované odborné studie o možném dopadu CCCTB, přitom akcentuje dopad na vybrané země EU. Vybranými zeměmi jsou Česká Republika, Slovenská Republika, Spojené království Velké Británie a Severního Irsku a Estonská republika. Sledován je dopad zejména na výši základu daně, výši efektivního daňového břemene a vyvolané náklady zdanění. Čtvrtá část práce se zabývá možnostmi daňové optimalizace v těchto vybraných zemích, soustředí se zejména na možnosti optimalizace v České republice. Rovněž zahrnuje výhled do budoucna, protože v těchto věcech dochází k častým změnám. Pátá část diplomové práce obsahuje modelové příklady, demonstrující výpočet daňové povinnosti modelových poplatníků, využití možností daňové optimalizace dostupných v jejich domovských státech a porovnání těchto možností s tím CCCTB. Výstupem této části práce je formulace doporučení pro tyto modelové poplatníky.

Metodika¹

V této práci byly použity následující obecně teoretické metody a myšlenkové operace. **Metoda idealizace** spočívá ve vytváření a konstrukci takových prvků, které v realitě neexistují, této metody bylo použito u modelových příkladů pro porovnání firem v jednotlivých zemích. Modelové firmy byly navrženy tak, aby byly snadno porovnatelné a bylo na nich možné dobře ukázat jednotlivé způsoby daňové optimalizace. **Metoda analýzy** byla použita pro rozdělení problematiky na jednotlivé celky, poté byly zkoumány tyto celky jednotlivě. Metoda analýzy tvoří nedělitelnou dvojici s **metodou syntézy**, která takto rozebrané celky skládá opět dohromady za předpokladu, že během tohoto procesu dojde k většímu poznání studované látky. Tato metoda byla pro tuto práci nejdůležitější, téma je totiž velmi rozsáhlé a má mnoho aspektů. Metoda syntézy byla rovněž použita pro sjednocení informací z mnoha zdrojů do jednoho uceleného celku. Při studiu zákonů a předpisů je nutné umět číst mezi řádky a oddělovat důležité od méně důležitého, pro toto byla použita **metoda abstrakce**, kdy se záměrně odhlíží od nepodstatných vlastností a vztahů. Poslední použitou byla **metoda komparace**, užívá se pro srovnání stejných

¹ POKORNÝ, J. *Předdiplomní seminář*. 2006. s. 21-22.

a rozdílných znaků více objektů, v tomto případě byla použita pro srovnání jednotlivých úprav zdaňování právnických osob ve vybraných státech.

Cíle práce

Hlavním cílem práce je analýza směrnice o společném konsolidovaném základu daně, srovnání jejích vybraných aspektů se současnými systémy zdaňování právnických osob ve vybraných zemích a formulace doporučení pro poplatníky, v souvislosti s aplikací směrnice, pokud by byla přijata.

Dílčí cíle práce

- Identifikovat rozdíly ve zdaňování právnických osob ve vybraných zemích dle současných předpisů se zaměřením na prostředky daňové optimalizace;
- analyzovat dostupné studie zabývající se tématikou dopadu CCCTB, porovnat jejich výsledky a formulovat společné závěry, které z nich vyplývají;
- řešení vlastních zjednodušených příkladů na výpočet daňové povinnosti firem podnikajících v rámci EU, srovnání výsledků podle současných předpisů a podle CCCTB, formulace doporučení pro daňovou optimalizaci těchto modelových firem.

1 Teoretická východiska

Tato část práce se zabývá stručným úvodem do problematiky práva EU a jeho průnikem do řešené problematiky.

1.1 Relevantní právo EU

Přestože do oblasti daní významně zasahuje také primární unijní právo, v popisované oblasti je relevantní zejména sekundární unijní právo, konkrétně směrnice a rozsudky Soudního dvora Evropské unie.

1.1.1 Směrnice

Směrnice je typický právní institut unijního práva, který ve vnitrostátních právních řádech nemá obdobu. Podstata směrnice je v tom, že obsahuje rámcovou či podrobnou úpravu, která je ale poté prováděna členskými státy. V závislosti na rozsahu úpravy členské státy buďto reprodukují směrnici do vnitrostátního práva, anebo v případě rámcových úprav zvolí formy a prostředky provedení. Teprve provedení znamená aplikaci směrnice. Směrnice jsou zcela výjimečně přímo účinné vůči jednotlivcům, jsou závazné pouze pro státy, které je musejí provádět. Závaznost směrnice znamená její provedení do vnitrostátních předpisů ve stanovené lhůtě.¹

Směrnice jsou schvalovány v rámci **řádného legislativního procesu**. To znamená, že o návrhu spolurozhoduje Rada Evropské unie a Evropský parlament. Návrh musí být schválen kvalifikovanou většinou dle článku 114 Smlouvy u fungování Evropské unie (dále SFEU). Směrnice, které přímo ovlivňují vytváření a fungování vnitřního trhu, podléhají článku 115 SFEU a musejí být přijímány jednohlasně.²

Oblasti přímého zdanění korporací se dotýká především **Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států**, tato směrnice nahrazuje směrnicí 90/435/EHS z roku 1990 a doplňuje ji o další právní formy společností, snižuje požadavek na procentní podíl na základním kapitálu pro osvobození dividend. Rovněž ošetřuje dvojí zdanění

¹ TICHÝ, L., ARNOLD, R., a kol. *Evropské právo*. 2004. s. 236-238.

² Loyens & Loeff. *European Parliament issues Report on the proposal for a CCCTB*. [online] 2012. [cit. 2013-12-15]. Dostupné z: http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Practice/Documents/CCCTB/Update_EP_report.pdf

společností, které spadají pod jiné dceřiné společnosti. Dopad této směrnice je patrný v § 19 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.¹

1.1.2 Judikatura Evropského soudního dvora

Důležitou součástí tvorby práva EU v oblasti daní korporací jsou rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen ESD). Jedná se o tzv. **negativní harmonizační opatření**. ESD vykládá právo EU, ovšem jen v kontextu jednotlivých sporů, jeho rozhodnutí tedy nejsou závazná pro všechny. Aby se však státy vyhnuly podobným sporům a z nich plynoucích případných postihům v budoucnu, berou tyto rozsudky v úvahu a zohledňují je při tvorbě vnitrostátního práva.²

Rozsudky ESD mají také význam vzhledem k výše zmíněným směrnicím. Směrnice nejsou obvykle přímo účinné, přímé účinnosti se však lze při splnění určitých podmínek dovolat. **Princip přímého účinku** byl poprvé formulován již v roce 1963 rozsudkem č. j. 26/62 „Van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen“, dle tohoto rozsudku se jednotlivec může dovolat přímého účinku směrnice, pokud se domnívá, že mu je upírán prospěch, který by mu z implementace směrnice jinak plynul.³

Judikát č. j. 41/74 „Van Duyn v. Home Office“ pak stanovil podmínky, které musí být splněny, aby mohla směrnice nabýt přímého účinku. Podmínky pro nabytí přímého účinku směrnice jsou následující:

- marné uplynutí implementační lhůty;
- výklad je jednoznačný, nedává prostor pro různý výklad;
- pouze **vertikální**⁴ účinek.⁵

¹ Europa.eu. *Questions and Answers on the Parent Subsidiary Directive*. [online] 2013. [cit. 2013-12-19]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1040_en.htm

² BLAHUŠIAK, I. Evropský soudní dvůr. *Euroskop*. [online] 2010. [cit. 2013-12-19]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/101/sekce/evropsky-soudni-dvur/>

³ Sagit.cz. *Právo Evropské unie*. [online] 2004. [cit. 2014-01-25]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=156&typ=r&refresh=yes&levelid=EU_324.HTM

⁴ Vertikální účinek znamená, že se jednotlivec může dovolávat přímého účinku proti státu, nikoliv obráceně.

⁵ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*. 2013. s. 60.

2 Harmonizace zdaňování právnických osob v EU

Vzhledem k rostoucí hospodářské integraci mezi členskými státy je pro daňové poplatníky stále jednodušší přesouvat své daňové základy do států, kde je daňová zátěž nižší¹. Tato situace vede k tzv. **škodlivé daňové konkurenci**. Škodlivou daňovou konkurenci lze omezit společným postupem států a sblížením jejich daňových systémů, dle míry tohoto sblížení hovoříme buď o **daňové koordinaci**, nebo **daňové harmonizaci**. Daňová koordinace je lehčí formou spolupráce a nevede k jednotnosti daňových systémů. Příkladem daňové koordinace je například uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění nebo výměna informací o příjmech rezidentů jednoho státu v jiných státech.² Daňová harmonizace je vyšší stupeň spolupráce mezi státy, následující podkapitola se zabývá důvody, proč je vhodné harmonizovat.

2.1 Důvody k daňové harmonizaci

Jak již bylo uvedeno, globalizace a propojenost na jednotném trhu umožňuje vznik škodlivé daňové konkurence. V daňové oblasti není konkurence žádoucí tak jako na trhu obecně. Pokud uvažujeme, že daň je poplatkem za užívání veřejného statku či služby, daňová konkurence způsobí, že firmy využívají tyto statky jinde, než platí daně. Veřejné statky a služby jsou pak poskytovány v neoptimálním množství a struktuře, dochází k restrikci veřejného sektoru a ožebračování států s vyšší daňovou zátěží.³ Je nutno dodat, že daňová konkurence se týká hlavně daní s mobilními základy daně, zejména tedy DPH, spotřební daně a příjmy z finančního majetku.

2.2 Daňová harmonizace – členění

Dle míry spolupráce mezi státy může daňová harmonizace dosahovat tří stupňů. Pokud hovoříme pouze o výměně informací a uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění, jedná se o tzv. **mírnou harmonizaci**. Pokud země postupují společně pouze u některých daní, u jiných však ne, jedná se o **dílčí harmonizaci**. Harmonizace celého daňového

¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2003. s. 154.

² tamtéž, s. 156.

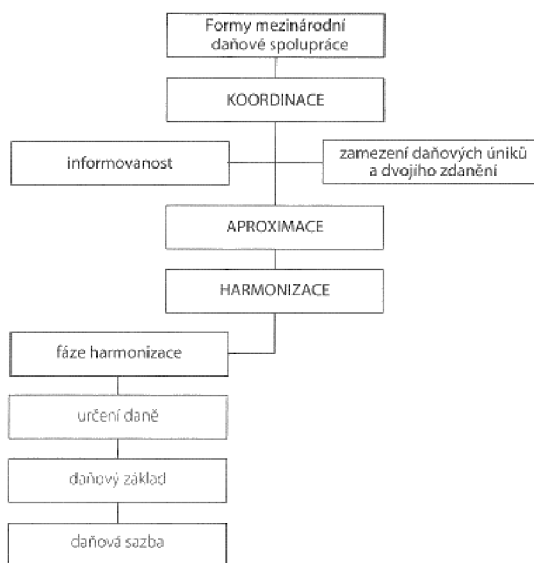
³ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2011. s. 30.

systemu je pak nazývána **harmonizací strukturální**. Pokud strukturální harmonizace zahrnuje i harmonizaci daňových sazeb, pak se jedná o **harmonizaci celkovou**.

Na následujícím obrázku jsou formy mezinárodní daňové spolupráce. Jak je vidět, daňová harmonizace probíhá ve třech fázích, nejprve se **vybere daň**, která se bude harmonizovat, určí se **daňový základ** a především metodika jeho konstrukce a nakonec **daňová sazba**. Není nutné, aby harmonizace prošla všemi těmito fázemi, současné snahy EU například nepočítají s harmonizací sazby daně.

Následující obrázek obsahuje formy mezinárodní daňové spolupráce dle hloubky spolupráce, **koordinace** je, jak již bylo zmíněno v úvodu kapitoly, prvním krokem a nejlehčí formou daňové spolupráce. Daňová **aproximace** vyjadřuje směr, kterým se ubírá daňová spolupráce, jejím cílem je pouze sblížení daňových soustav. **Harmonizace** je nejvyšším stupněm daňové spolupráce.

Obrázek 1: Formy mezinárodní daňové spolupráce



Zdroj: převzato z ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*. 2013. s. 36.

Jak již bylo zmíněno v první kapitole práce, stěžejními nástroji harmonizace jsou směrnice. Státy jsou povinny je implementovat do svého právního řádu, čímž teprve začnou být účinné. Dle **míry legislativní účinnosti** lze metody harmonizace rozdělit následovně:¹

- **Transpozice** znamená, že norma je zapracována do vnitrostátního práva, avšak není vymáhána.
- **Implementace** znamená zapracování normy do vnitrostátního práva a zároveň zajišťuje její vymáhání prostřednictvím národní legislativy.
- **Komunitarizace** znamená nahrazení vnitrostátního předpisu právní normou Evropského společenství.

Daňové harmonizace je možné dosáhnout více způsoby, členění podle **způsobu dosažení** harmonizace je následující:²

- **Harmonizace pozitivní** – jedná se o implementaci směrnic a nařízení, touto cestou se snaží Evropská komise prosadit také CCCTB. Tento způsob harmonizace vede k tomu, že ve všech členských státech platí stejná pravidla.
- **Harmonizace negativní** – je harmonizací na základě judikatury Evropského soudního dvora, členské státy sledují judikaturu a implementují ji do vnitrostátních předpisů. Není to však ideální způsob, ESD totiž rozhoduje pouze o účastnících jednoho konkrétního sporu a jeho rozhodnutí jsou závazná pouze pro tyto účastníky. Státy, které nejsou účastníky sporu, se mohou rozhodnout implementovat toto rozhodnutí, avšak nemusí. Negativní harmonizace tedy nevede ke stejným pravidlům ve všech státech.

¹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*. 2013. s. 59

² zpracováno dle NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2011. s. 15-17.

2.3 Daňová harmonizace a konkurence – hodnocení

Daňová harmonizace i daňová konkurence mají své pro i proti, následující tabulka tyto pro a proti shrnuje.

Tabulka 1: Hodnocení daňové konkurence a soutěže

Kritérium	Daňová harmonizace	Daňová konkurence
fiskální autonomie států	ne	ano
stabilita příjmů státních rozpočtů	ne – daňové sazby odrážejí specifika členských států	ano – v zemích, kde dochází k odlivu kapitálu ovšem ne
efektivnost veřejných výdajů	ne	ano
zvýšení konkurenceschopnosti subjektů na trhu	ano	ne – 28 odlišných daňových systémů vede k dodatečně vyvolaným nákladům zdanění
nevhodná struktura vládních výdajů	ne	ano
nadměrné zdaňování nemobilních faktorů	ne	ano
plné využívání výhod spojených s jednotným trhem	ano	ne
existence asymetrických informací	ne	ano
diference mezi nominální a efektivní sazbou daně	ne	ano
daňové sazby	vyšší	nižší
ekonomický růst	nižší	vyšší

Zdroj: převzato z NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2011. s. 30-31.

Jak vyplývá z předchozí tabulky, daňová harmonizace má i své nevýhody. Ztráta fiskální autonomie států je uvedena na prvním místě a je také hlavním důvodem proč se některé státy obávají případných dopadů CCTB. Nejde jen o problém vměšování, ale také to, že sazba daně je jedním z nástrojů fiskální politiky a umožňuje vládám regulovat ekonomiku. Zajímavé je, že daňová harmonizace vede k nižší efektivnosti vládních výdajů, ale k jejich vhodné struktuře. Je to způsobeno tím, že pokud by firmy nepřesouvaly své daňové základy za nižší sazbou a platily by daně tam, kde skutečně využívají služeb veřejného sektoru, státy budou vědět v jakém složení tyto služby poskytnout. Konkurence však nebude tlačit na vyšší efektivitu poskytování

těchto služeb, protože se státy nemusí bát, že budou poplatníci platit daně jinde. Absence konkurence může také vést k vyšším sazbám, protože státy se mohou chovat jako monopol.¹

2.4 Harmonizace zdaňování příjmů právnických osob v Evropské unii

Snahy o harmonizaci zdanění právnických osob započaly již někdy kolem poloviny minulého století, nesetkaly se však s úspěchem. Celá řada harmonizačních snah v 70. a 80. letech 20. století selhala. Důvodem neúspěchu byla často nejednotnost států při hlasování (přijetí směrnice vyžaduje jednomyslný souhlas všech států).

Evropská komise po těchto neúspěších nechala vypracovat studie, které měly posoudit zda:²

- rozdílné systémy zdaňování představují překážky na jednotném trhu;
- zda jsou tyto překážky překonatelné působením tržních sil, anebo je nutný zásah států;
- jaká případná opatření by bylo třeba podniknout.

Rudingův výbor³ roku 1990 skutečně potvrdil, že v daňové legislativě jednotlivých států jsou značné rozdíly, tyto rozdíly vyvolávají dodatečné náklady, deformují hospodářskou soutěž a zkreslují rozhodování subjektů na trhu. Rudingův výbor navrhl opatření, která měla tomuto zamezit, mimo jiné například návrh o minimální i maximální sazbě korporátní daně (30% a 40%), a to jak ze zadržného, tak z rozděleného zisku.⁴ Dále by se pak ze zisku vybírala pouze jedna daň, odpadlo by tedy dvojí zdanění – jednou na úrovni firmy a podruhé u fyzické osoby. Snahy Rudingova výboru však selhaly, státy nedosáhly jednomyslnosti, neboť tyto návrhy byly vnímány jako vměšování.⁵

¹ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2011. s. 30-31.

² tamtéž, s. 76.

³ Skupina odborníků vedená doktorem Onno Rudingem (bývalý bankéř a bývalý ministr financí Nizozemí) byla pověřena Evropskou komisí, aby prošetřila zdanění firem v EU. Jejich úkolem bylo především zjistit, zda vznikají v důsledku rozdílů v legislativě členských zemí nějaké deformace hospodářské soutěže. Pokud ano měl výbor za úkol prozkoumat veškeré způsoby jak jim zamezit.

⁴ RUDDING, O. *Conclusions and Recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*. [online] 1992. [cit. 2013-12-19]. Dostupné z: <http://aei.pitt.edu/1332/>

⁵ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2011. s. 78.

V 90. letech však došlo v ekonomice k turbulentním změnám a opět došlo na debaty o nutnosti harmonizovat. Evropská komise byla pověřena vypracováním studie¹, která měla za úkol odhalit vztahy mezi nominálními a efektivními sazbami daně v kontextu odlišné metodiky konstrukce základu daně v různých státech. Dále pak odhalit problematiku daňová ustanovení, která by mohla brzdit přeshraniční ekonomickou činnost. Studie ukázala, že efektivní daňová zátěž patří k velmi významným faktorům při rozhodování o umístování investic.

Na základě výsledků této studie byly navrženy čtyři možné metody zdaňování nadnárodních korporací v EU, jsou to následující:²

Zdanění v domácí zemi (*Home state taxation*) – systém spočívá ve zdaňování celoevropského příjmu podle pravidel státu, v němž má společnost sídlo (*home state*). Tento systém by pomohl především malým a středním podnikům. Na rozdíl od velkých firem, tyto společnosti si často nemohou dovolit daňové experty a poradce pro každý stát, ve kterém chtějí provádět ekonomické aktivity³. Takto by zdaňovaly podle pravidel, která už znají, případně by nepotřebovaly tolik odborníků. Možnost zvolit si zdaňování podle pravidel jiného státu však zůstává jako volitelná možnost.

Společný konsolidovaný základ daně (*Common Consolidated Corporate Tax Base*) – je volitelný systém zdaňování stojící vedle vnitrostátních předpisů. Společnosti, které se rozhodnou zdaňovat tímto způsobem budou takto zdaňovat své celoevropské příjmy a zanechají zdaňování podle vnitrostátních předpisů. Tato metoda předpokládá stanovení jednotných pravidel pro konstrukci základu daně, ten se pak podle alokačního vzorce rozdělí mezi jednotlivé státy, které pak zdaňují vnitrostátní sazbou daně. Tento návrh byl zvolen jako hlavní cíl komise a jeví se jako nejpravděpodobnější možnost.

¹ Studie COM (2001) 582 final

² zpracováno dle NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2011. s. 79-81.

³ NERUDOVÁ, D. *Daňové aspekty podnikání malých a středních podniků v Evropské unii*. [online] 2006. [cit. 2013-11-02]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d419v395-danove-aspekty-podnikani-malych-a-strednich-podniku-v-evrop/>

Evropská korporativní daň (*European Union Company Tax*) - podobné jako předchozí metoda, avšak pouze pro velké nadnárodní firmy. Návrh předpokládá jednotnou sazbu daně a správu daně na úrovni Evropských společenství.

Povinný harmonizovaný základ daně (*Compulsory Harmonized Corporate Tax Base*) - podobné jako předchozí dva, systém by však byl povinný i pro firmy, které podnikají jen v domácí zemi. Tato metoda by sice odstranila problém dvou systémů zdaňování, který prezentuje CCCTB. Ze zmíněných metod jde však o největší zásah do suverenity jednotlivých států, a proto je pravděpodobnost, že by byla tato metoda přijata nereálná. Obzvláště pak v kontextu toho, že ani CCCTB, který představuje mnohem menší zásah do suverenity států, se dosud nedaří schválit.

2.5 Společný konsolidovaný základ daně

Jak již bylo řečeno, konsolidovaný korporátní (firemní) základ daně má ze všech uvedených metod největší šance na přijetí, a proto se Evropská komise rozhodla tuto metodu dále prosazovat. Za tímto účelem byla vytvořena pracovní skupina, jejímž cílem bylo definovat CCCTB, metodiku jeho tvorby, pravidla pro oceňování, mechanismus alokace apod. Výsledek úsilí pracovní skupiny byl v roce 2008 předložen odborné veřejnosti, ukázalo se však, že mnoho věcí je třeba doladit a zpřesnit. Dne 16. března 2011 byl zveřejněn návrh směrnice¹ v konečném znění (dále jen návrh směrnice).

¹ Směrnice Rady COM (2011) 121 v konečném znění o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). Směrnice je dostupná z:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf

V tomto novém návrhu lze identifikovat pět **základních principů**, na kterých je postaven:¹

- dobrovolnost,
- společný základ daně,
- možnost konsolidace,
- rozdělení konsolidovaného základu mezi členské státy,
- princip jednoho správce daně.

2.6 Rozbor návrhu směrnice

Návrh směrnice CCCTB se skládá ze 136 článků, 3 příloh (seznam právních forem společností, které mohou CCCTB aplikovat; seznam daní z příjmu právnických osob a jejich obdoby v různých státech; seznam neodčitatelných daní). Dále obsahuje velmi stručnou analýzu možného dopadu a právní stránku návrhu.

2.6.1 Základní pravidla

Ve snaze učinit základ daně přístupný i pro malé a střední firmy by měl být CCTB ve dvou variantách a to bez konsolidace - CCTB (*Common Consolidated Tax Base*) a s konsolidací - CCCTB (*Common Consolidated Corporate Tax Base*).² V příloze k návrhu směrnice je taxativní výčet právních forem společností, na které se CCTB vztahuje. Společnosti ze třetích zemí si mohou CCTB zvolit pouze pokud je jejich právní forma obdobná. Společnosti založené v souladu s právem EU mohou CCTB použít automaticky.

2.6.2 Zaklad daně dle CCTB

Přestože evropská komise původně uvažovalo o tom, že bude vycházet z Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), nakonec bylo rozhodnuto, že CCTB zvolí zcela vlastní přístup bez jakéhokoliv propojení s finančním účetnictvím.³

¹ NERUDOVA, D. Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru?. *Daňový expert*. 2011, č. 5, s. 10.

² V dalším textu bude dále uváděna zkratka CCTB, pokud se nebude jednat o případ, kdy dochází ke konsolidaci.

³ HERZIG, N., KUHR, J. *DIRECT TAXATION IN THE EU: THE COMMON*

Při konstrukci základu daně je nutno dodržovat obecné zásady, a to zejména:¹

- při výpočtu bereme v úvahu pouze zisk a ztráty, které byly realizovány,
- transakce a zdanitelné události se oceňují jednotlivě.

Důležitým detailem je, že jsou brány v úvahu pouze **ztráty realizované**, toto je v rozporu s většinou systémů v členských státech, které umožňují daňovou účinnost nerealizovaných ztrát formou rezerv, opravných položek či mimořádných odpisů.²

Návrh směrnice definuje **základ daně** poměrně jednoduše a to:

$$ZD = (\text{příjmy podléhající dani} - \text{osvobozené příjmy}) - \text{odčitatelné výdaje}$$

Rozdíly oproti vnitrostátním předpisům začínají až u definice toho, co spadá pod jednotlivé kategorie.

2.6.3 Způsobilé společnosti

Směrnice definuje způsobilé společnosti jako společnosti, které jsou založeny podle právních předpisů členského státu a zároveň mají jednu z právních forem uvedených v příloze I (pro ČR – a. s., s. r. o., v. o. s., k. s., družstvo) a podléhají dani uvedené v příloze II (pro ČR – daň z příjmu právnických osob). Směrnice umožňuje také použití pro právnické osoby založené podle práva **třetích zemí**, při splnění stejných podmínek (obecně jde o společnosti ze třetích zemí podnikající v EU prostřednictvím stálé provozovny).³

CORPORATE TAX BASE AS THE NEXT SUB-STEP TOWARDS HARMONIZATION. [online]. 2012. [cit. 2013-12-04]. Dostupné z: <http://wrlae.prawo.uni.wroc.pl/index.php/wrlae/article/view/13/26>

¹ zpracováno dle *Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 3. 2011*. s. 21. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>

² NERUDOVA, D. Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru?. *Daňový expert*. 2011, č. 5, s. 13.

³ KPMG. *The KPMG Guide to CCCTB*. [online] 2011. [cit. 2014-01-25]. s. 25. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>

2.6.4 Příjmy

Příjmy jsou definovány velmi široce a zahrnují příjmy nejen z podnikání, ale také příjmy plynoucí z nakládání s majetkem a právy, úroky, dividendy a jiné formy rozdělování zisku.¹

Osvobozené příjmy

Článek 11 návrhu směrnice obsahuje taxativní výčet osvobozených příjmu a to:

- *dotace přímo související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobých aktiv, kterých se týká odpisování;*
- *výnosy ze zcizení aktiv, která jsou součástí souboru aktiv uvedeného včetně tržní hodnoty nepeněžních darů;*
- *přijaté rozdělované zisky;*
- *výnosy ze zcizení akcií;*
- *příjmy stálé provozovny v třetí zemi.*²

2.6.5 Výdaje

Odčitatelné výdaje jsou definovány v článku 12, odčitatelné výdaje zahrnují všechny náklady na prodej a výdaje (očistěné o DPH) vynaložené za účelem dosažení a udržení příjmů, včetně nákladů na výzkum a vývoj a nákladů na získávání vlastního a dluhového kapitálu pro účely podnikání. Zahrnují rovněž **peněžní dary** dobročinným organizacím a to maximálně do výše 0,5% příjmů (výnosů) ve zdaňovacím období.³

Nerudová argumentuje, že definice odčitelnosti daru je nejasná, hovoří se totiž o limitu 0,5 % pro **peněžní dary**. Znamená to tedy, že jsou **nepeněžní dary** odčitatelné bez horního limitu?⁴

¹ NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2010. s. 86.

² *Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 3. 2011.* s. 21. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>

³ *zpracováno dle Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 3. 2011.* s. 22. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>

⁴ NERUDOVÁ, D. *Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru?. Daňový expert*. 2011, č. 5, s. 14.

Za neodečitatelné se považují tyto výdaje:

- *rozdělované zisky a splátky vlastního kapitálu nebo dluhu;*
- *50 % nákladů na reprezentaci;*
- *převod nerozdělených zisků do rezervy, která je součástí vlastního kapitálu společnosti;*
- *daň z příjmů právnických osob;*
- *úplatky;¹*
- *pokuty a penále placené veřejnému orgánu za porušení kteréhokoli právního předpisu;*
- *náklady vynaložené společností na získání příjmů, které jsou osvobozeny podle článku 11; tyto náklady se stanoví paušální sazbou ve výši 5 % uvedených příjmů, pokud daňový poplatník nemůže prokázat, že mu vznikly nižší náklady;*
- *peněžní dary a příspěvky jiné než dobročinným organizacím definovaným v článku 16;*
- *náklady týkající se pořízení, výstavby nebo zhodnocení dlouhodobých aktiv, která nesouvisejí s výzkumem a vývojem, s výjimkou toho, co je stanoveno v člancích 13 a 20;*
- *daně vyjmenované v příloze III s výjimkou spotřebních daní uložených z energetických výrobků, alkoholu a alkoholických nápojů a zpracovaného tabáku.²*

Nerudová argumentuje, že u bodu daň z příjmu právnických osob není jasné, zda se jedná o daň uvedenou v příloze II, anebo jde například o municipální daň z příjmu, či nějaký příplatek k dani z příjmu.³

¹ Směrnice pojem úplatky dále nedefinuje.

² zpracováno dle *Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 3. 2011*. s. 22-23. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>

³ NERUDOVI, D. Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru?. *Daňový expert*. 2011, č. 5, s. 14.

2.6.6 Odpisy¹

Dle směrnice se aktiva odepisují lineárně. Dělí se na aktiva odepisovaná jednotlivě a aktiva, která jsou součástí tzv. souboru aktiv (*asset pool*). Obecně pro obě skupiny platí, že do jejich ceny nevstupuje DPH a cena musí být snížena o jakékoliv přijaté dotace související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením aktiva. **Jednotlivě odepisovaná aktiva** jsou definována jako aktiva s dobou použitelnosti 15 let a více. Budovy se odepisují 40 let lineárně, ostatní dlouhodobá hmotná aktiva pak 15 let lineárně. Nehmotná aktiva se odepisují po dobu jejich právní ochrany (doba, na kterou je právo poskytnuto), pokud tato doba není známa, odepisují se rovněž 15 let. Aktiva, která nesplňují podmínku doby použitelnosti delší než 15 let, se stanou součástí **souboru aktiv**, ten se odepisuje sazbou **25% ročně** dle postupu, který ilustruje následující tabulka. **Scénář A** uvádí příklad, kdy je odpisová základna kladná. Komplikace nastává, když je odpisová základna, jak je tomu ve **Scénáři B**, na konci období záporná, v takovém případě se základna vynuluje, odpisy jsou také nula a stejně tak konečný zůstatek. V příštím období se pak začíná s počátečním stavem souboru aktiv nula.

Tabulka 2: Odepisování souboru aktiv

Postup odepisování soubor aktiv		Scénář	
		A	B
PS	Počáteční stav souboru aktiv	100	100
+	cena aktiv pořízených během období	50	40
+	pořízení, výstavba nebo zhodnocení aktiv	5	5
-	prodaná aktiv	-20	-100
-	kompenzace obdržené za zničení nebo ztrátu aktiva	-10	-60
=	Odpisová základna	125	-15
+	Vynulování odpisové základny	x	+15
=	Upravená odpisová základna	125	0
-	Odpisy (25% z upravené základny)	31,25	0
= KS	Konečný stav souboru aktiv pro daňové účely	93,75	0

Zdroj: zpracováno dle KPMG. *The KPMG Guide to CCCTB*. [online] 2011. [cit. 2014-01-25]. s. 39.
Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>

¹ zpracováno dle KPMG. *The KPMG Guide to CCCTB*. [online] 2011. [cit. 2014-01-25]. s. 38-40.
Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>

Mezi **neodepisovatelná aktiva** patří dlouhodobá aktiva, která **nezastarávají** a neopotřebovávají se a to zejména: půda, umělecké předměty, starožitnosti, klenoty. Kromě těchto se neodepisují ani **finanční aktiva**.

2.6.7 Ztráty

Ztráta, která vznikne poplatníkovi nebo stále provozovně daňového poplatníka-nerезidenta, může být v následujících zdaňovacích obdobích odečtena, nestanoví-li tato směrnice jinak.¹

Limit pro přenášení ztráty směrem vpřed není stanoven, pokud směrnice nestanoví jinak. Ztráty nemohou být přeneseny zpět. Ztráty jsou uplatňovány od nejstarší a nelze pomocí nich dosáhnout záporného daňového základu.

Neomezené přenášení ztráty směrem vpřed může být omezeno pouze při skupinové konsolidaci.²

¹ *Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 3. 2011, s. 23. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>*

² KPMG. *The KPMG Guide to CCCTB*. [online] 2011. [cit. 2014-01-25]. s. 41. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>

2.7 Skupinové aspekty - CCCTB

Hlavní výhodou CCCTB by měla být právě možnost konsolidovat v rámci skupiny podniků, následující text uvádí kritéria a postupy jak je toho dosaženo.

2.7.1 Způsobilé dceřiné společnosti

Aby mohla mateřská společnost zahrnout svoji dceřinou společnost do konsolidace, musí splňovat následující 2 podmínky:

- právo vykonávat alespoň 50% hlasovacích práv;
- vlastnictví odpovídající alespoň 75% podílu na základním kapitálu, nebo více než 75% práv spojených s nárokem na zisk.¹

Směrnice termín „dceřiná společnost“ nadále nijak nedefinuje, je ale nutné aby **způsobilá dceřiná společnost** splňovala zároveň podmínky pro **způsobilou společnost** (právní forma odpovídající jedné z forem uvedených v příloze I, podléhá dani uvedené v příloze II).²

2.7.2 Skupina

Skupina je tvořena mateřskou společností a všemi jejími způsobilými dceřinými společnostmi. Směrnice vyžaduje, aby byla mateřská společnost z hlediska CCCTB poplatníkem, musí se tedy přihlásit, že bude využívat zdanění podle CCCTB. Směrnice rozlišuje dva typy poplatníků, poplatník-rezident a poplatník-nerezident.

Poplatník-rezident tvoří skupinu se:

1. všemi svými stálými provozovny v členských státech;
2. všemi stálými provozovny svých způsobilých dceřiných společností ve třetí zemi, tyto provozovny jsou umístěny v členském státě (viz Obrázek 2);

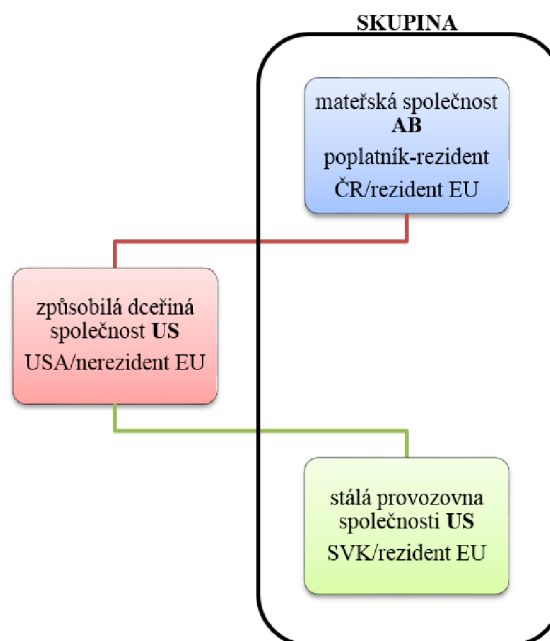
¹ *Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 3. 2011. s. 36. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>*

² *KPMG. The KPMG Guide to CCCTB. [online] 2011. [cit. 2014-01-25]. s. 28. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>*

3. všemi svými způsobilými dceřinými společnostmi, které jsou rezidenty v jednom nebo více členských státech;
4. ostatními daňovými poplatníky-rezidenty, kteří jsou způsobilými dceřinými společnostmi téže společnosti, jako je rezidentem třetí země a splňuje podmínku dle článku 2, odstavce 2, písm. a)¹ – (viz Obrázek 3).

Složitější varianty (2. a 4.) jsou ilustrovány na následujících 2 obrázcích.

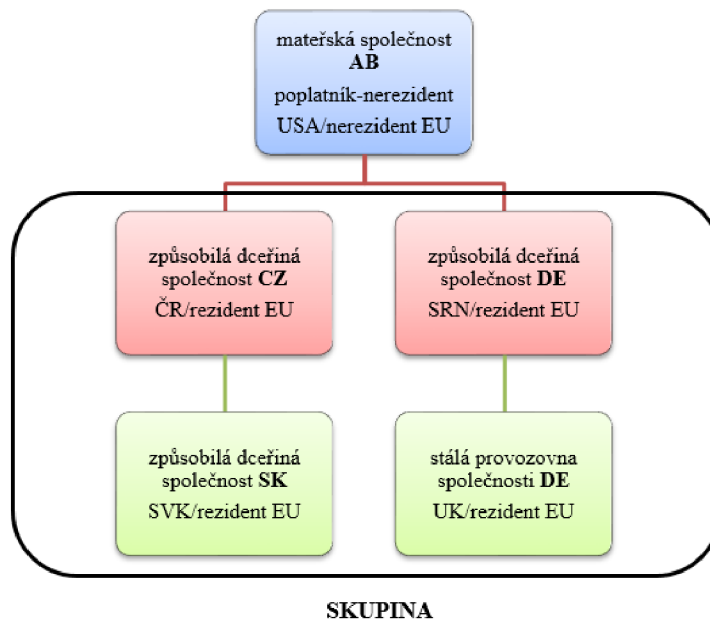
Obrázek 2: Poplatník rezident - stálá provozovna dcery ze 3. země – varianta 2



Zdroj: vlastní zpracování s využitím KPMG. The KPMG Guide to CCCTB. [online] 2011. [cit. 2014-01-25]. s. 30. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>

¹ Má formu podobnou jedné z forem v příloze I. k návrhu směrnice o společném konsolidovaném základu daně.

Obrázek 3: Skupina - mateřská firma je ve 3. zemi – varianta 4



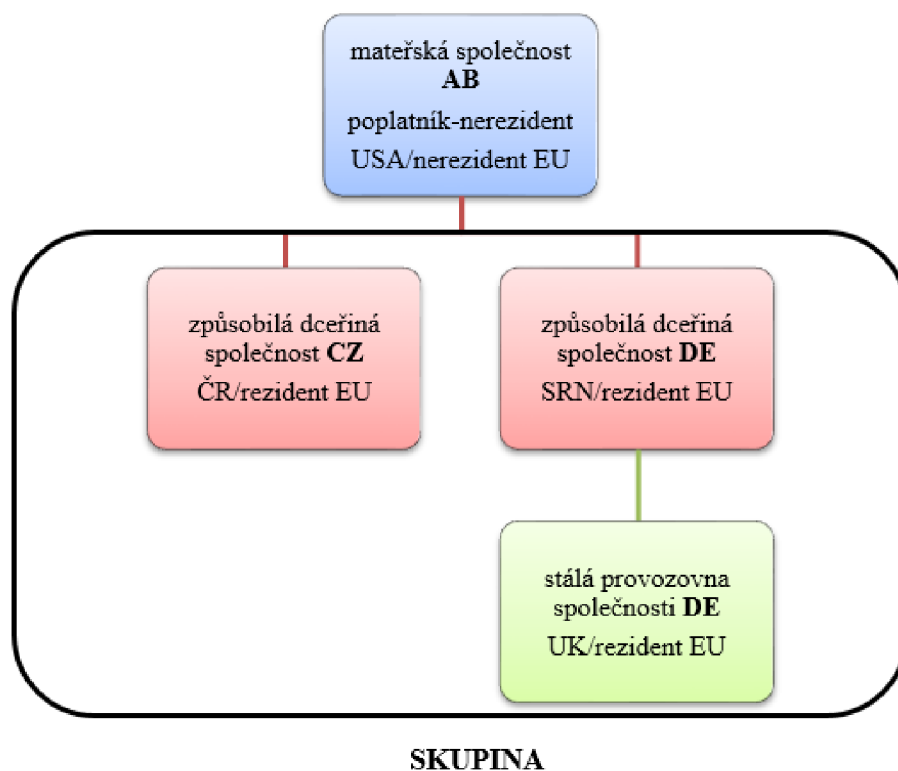
Zdroj: vlastní zpracování s využitím KPMG. The KPMG Guide to CCCTB. [online] 2011. [cit. 2014-01-25]. s. 31. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>

Poplatník-nerezident tvoří skupinu s:

1. všemi svými stálými provozovnami v členských státech,
2. všemi svými způsobilými dceřinými společnostmi rezidentními v členských státech, včetně stálých provozoven těchto dceřiných společností (viz Obrázek 4)

Následující obrázek zobrazuje skupinu, kdy mateřská firma je nerezidentem EU, skupinu tvoří její způsobilé dcery a stálá provozovna jedné z nich.

Obrázek 4: Poplatník-nerezident skupina – varianta 2



Zdroj: vlastní zpracování s využitím KPMG. *The KPMG Guide to CCCTB*. [online] 2011. [cit. 2014-01-25]. s. 31. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>

2.7.3 Vzorec pro rozdělení konsolidovaného základu daně mezi členské státy

Podoba alokačního vzorce byla dlouho předmětem diskuzí, zvažovaly se vzorce na principu makro ukazatelů, jako je HDP. Na základě zkušeností z USA a Kanady, se však komise rozhodla pro vzorec na základě mikro ukazatelů. Váhy u jednotlivých proměnných jsou záležitostí politickou a jsou předmětem debaty, odvisí od nich totiž, jaký podíl základu daně dostane který stát ke zdanění. Výsledná podoba vah přitom jistě bude mít vliv na schválení či neschválení směrnice.¹

¹ NERUDOVA, D. Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru?. *Daňový expert*. 2012, č. 5, s. 36.

Rovněž proti složení faktoru aktiv je často protestováno, státy, které mají silný terciární sektor (služby) a vysokou produktivitu práce, jsou tak v nevýhodě, zatímco státy, kde je ekonomika více závislá na výrobě a průmyslu, mají výhodu.¹

Vzorec 1: Alokační vzorec pro rozdělení základu daně mezi členské státy

$$\text{Podíl A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Tržby}^A}{\text{Tržby}^{\text{Sk.}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Objem mezd}^A}{\text{Objem mezd}^{\text{Sk.}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Poč.zaměstnanců}^A}{\text{Poč.zaměstnanců}^{\text{Sk.}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Aktiva}^A}{\text{Aktiva}^{\text{Sk.}}} \right) * \text{kons.základ daně}$$

Zdroj: *Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 3. 2011.* s. 48. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>

Konsolidovaný základ daně se rozděluje pouze v případě, že je jeho hodnota kladná.

Velmi důležitým detailem je, že faktor **aktiva** se dle znění článku 92 návrhu směrnice skládá z *průměrné hodnoty všech dlouhodobých hmotných aktiv, která vlastní, má pronajata nebo má pořízena na leasing člen skupiny, v čitateli a z průměrné hodnoty všech dlouhodobých hmotných aktiv, která vlastní, má pronajata nebo má pořízena na leasing skupina, ve jmenovateli.*² **Nezahrnuje tedy nehmotná ani finanční aktiva.**

Dle pracovního dokumentu pracovní skupiny pro konsolidovaný základ daně č. **CCCTB/WP060/doc/en**³ byl tento alokační mechanismus takto sestaven, aby splňoval následující kritéria:

- maximální **jednoduchost** pro poplatníky i správce daně, jednoduchost auditu;
- **obtížná manipulovatelnost** ze strany poplatníků, neměl by záviset na faktorech, které je snadné přesouvat, a čerpat tak výhody z nižších sazeb daně napříč EU;

¹ HERZIG, N., KUHR, J. *DIRECT TAXATION IN THE EU: THE COMMON CORPORATE TAX BASE AS THE NEXT SUB-STEP TOWARDS HARMONIZATION.* [online]. 2012. [cit. 2013-12-04]. Dostupné z: <http://wrlae.prawo.uni.wroc.pl/index.php/wrlae/article/view/13/26>

² *Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 3. 2011.* s. 50. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>

³ Zmíněný dokument je dostupný z:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctb_wp060_en.pdf

- rozdělovat daňový základ mezi jednotlivé subjekty **způsobem**, který je **férový** a **spravedlivý**;
- nesmí vyvolávat nežádoucí **daňovou konkurenci**.¹

Některé další problémy s alokačním mechanismem:

Nehmotná aktiva – jak již bylo uvedeno, do faktorů v alokačním vzorci jsou zahrnuty tržby, mzdy, počet zaměstnanců a dlouhodobá hmotná aktiva. Nehmotná aktiva nejsou do vzorce zahrnována, přestože tvoří důležitou část celkových aktiv nadnárodních společností. Nastává tedy otázka, zda není toto vyloučení nefér vůči státům, které vyvíjí nehmotná aktiva. Evropská komise se tímto problémem samozřejmě zabývala. Na jedné straně nehmotná aktiva zřejmě tvoří důležitý faktor a měla by být zahrnuta, na druhé straně však z jejich povahy vyplývá problém při jejich oceňování. Dalším problémem je, že vzhledem k jejich nehmotné a tudíž mobilní povaze, by tak vznikal prostor pro manipulace s alokačním mechanismem. Dále se vedou debaty, zda by nebylo vhodné upravit faktor aktiv v alokačním vzorci o náklady na výzkum a vývoj, marketing a reklamu realizované 6 let před tím, než firma vstoupí do systému CCCTB. Toto by mohlo sloužit jako náhrada za nehmotná aktiva a pomohlo tak zabránit nespravedlivému rozdělení konsolidovaného základu.²

Správa daně – protože dosud nebyla na úrovni EU ustanovena žádná instituce pro správu a výběr daní, spadala by tato povinnost na existující národní instituce. Návrh počítá se systémem „*one-stop-shop*“ („vše pod jednou střešou“³), tedy takovým, kde členský stát je zodpovědný za správu daně celé skupiny, do které spadá její konkrétní poplatník. Takovýto systém je nutný pro minimalizaci vyvolaných nákladů zdanění. Vystává zde však několik problémů, prvním z nich je fakt, že takový systém by vyžadoval úroveň spolupráce mezi státními daňovými institucemi na takové úrovni, jaká byla dosud v EU nevídaná. Taková spolupráce by musela zahrnovat výměnu informací, konzultace, podporu menších států, které by se musely zabývat zdaněním velkých

¹ KPMG. *The KPMG Guide to CCCTB*. [online] 2011. [cit. 2014-01-25], s. 59. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>

² SPENGLER, CH. *Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income*. 2012. s. 12.

³ Vlastní překlad autora práce.

nadnárodních skupin, a nestačila by jim na to kapacita. Jak by to mělo fungovat v praxi je dosud nejasné. Rovněž je nutno upřesnit detaily ohledně **výkladu směrnice**, mohlo by se stát, že instituce členských států budou směrnici vykládat nejednotně, což by vedlo ke konsolidovanému základu, který bude harmonizovaný pouze na papíře, ale nikoliv v praxi. Řešením by mohlo být zahrnutí ESD do tohoto procesu, národní soudy by byly povinovány obrátit se na něj v případě pochybností ohledně výkladu.¹

Někteří autoři se rovněž domnívají, že alokační vzorec **není zcela imunní vůči daňovému plánování**. Autoři Spengel a Wendt tvrdí, že *pokud jsou faktory pro rozdělování mobilní napříč jurisdikcemi, a společnosti je ovládají, je tu prostor pro přesouvání zisků. Mohlo by to být podnětem pro firmy, aby přesouvaly ekonomické aktivity, které zahrnují tyto faktory do jurisdikcí s nízkou sazbou daně za účelem snížení jejich efektivní míry zdanění. Navíc by mohly investovat do společností, které sídlí v těchto jurisdikcích, i když takové společnosti nejsou ziskové, protože díky takové investici by daňová sazba aplikovaná na konsolidovaný základ daně, a tím pádem i celkové daňové břemeno pokleslo.*² Pokud by toto skutečně bylo pravdivé, jistě by šlo o případ, kdy daně deformují hospodářskou soutěž a rozhodování subjektů o umístění investic.

Obranou proti nesprávnému rozdělení základu je ochranná doložka zakotvená v článku 87 návrhu směrnice. Pokud hlavní poplatník, nebo příslušný orgán usoudí, že výsledný podíl přidělený členu skupiny spravedlivě nereflektuje rozsah ekonomické aktivity tohoto člena, může hlavní poplatník nebo příslušný orgán požádat o použití náhradní metody. To je možné, až po konzultaci mezi příslušnými orgány, kdy všechny tyto orgány musí souhlasit. Členský stát hlavního daňového orgánu o tomto musí uvědomit Komisi.³

¹ SPENDEL, CH. *Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income*. 2012. s. 12 - 13.

² SPENDEL, CH., WENDT, C. *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: some issues and options*. [online] 2007. [cit. 2014-01-28]. s. 18. Dostupné z: <http://spengel.bwl.uni-mannheim.de/forschung/veroeffentlichungen/wp0717.pdf>

³ *Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 3. 2011*. s. 48.

Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>

2.8 Konsolidovaný základ daně mimo Evropskou unii

Důkazem, že systém podobný CCTB může fungovat, jsou systémy konsolidace zdanění firem v Kanadě na úrovni provincií a v USA na úrovni států. V Evropě je suverenita států zakořeněna mnohem hlouběji než v Severní Americe, což je vzhledem k historickému vývoji pochopitelné. Proces v EU tedy bude obtížnější.

Kanadský systém začal nikoliv harmonizací rozdílných systémů v jednotlivých provinciích, ale delegováním pravomoci rozhodovat o korporátních daních právě na provincie. Provincie měly až do 2. světové války nekonsolidované a nezávislé daňové systémy. Během 2. světové války provincie „pronajaly“ centrální vládě příjmy z daní fyzických osob, korporací a nemovitostí oplátkou za fixní platby. Po válce se provincie rozhodly zavést vlastní nezávislé systémy zdanění právnických osob, aby se však vyhnuly chaosu, který panoval v daních před válkou, byla ve spolupráci s federální vládou vytvořena metoda alokace daňového základu mezi jednotlivé provincie.¹

Tato metoda spočívala na dvou faktorech, na mzdách a na tržbách. Váhy obou faktorů jsou stejné. Kanada zvažovala vzorec inspirovaný USA (konkrétně tzv. *Massachusetts formula*), který obsahuje kromě výše uvedených také majetek. Tento však byl zamítnut, protože zvýhodňoval exportní provincie Quebec a Ontario. Dvoufaktorový systém, konkrétně faktor tržeb, byl často předmětem sporů, protože přírodní zdroje jsou předprodávány ke zpracování, což znevýhodňovalo provincie produkující zdroje na úkor těch, které je zpracovávají. V roce 1962 byla dohoda o „pronájmu“ příjmů z daní nahrazena novou dohodou o výběru daní. Federální vláda by spravovala provinční daň ze zisku korporací, pokud se provincie zavážou dodržovat předepsané základy daně. Provinciím by zůstala možnost manipulovat se sazbou daně a také poskytovat daňové slevy/úlevy (*tax credit*) na konkrétní podnikatelské aktivity. Federální vláda by pokryla náklady na výběr daně, registrace k dani a dohled. Ontario a Quebec se rozhodly na tuto dohodu nepřistoupit a mají své vlastní nezávislé daňové systémy, později se k nim přidala

¹ MINTZ, J. Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance. *International Tax and Public Finance*, roč. 11, č. 2, s. 221.

také provincie Alberta. Dnes mají 3 z 10 provincií nezávislé systémy. Výběr daní z korporací v těchto 3 provinciích však tvoří až 80% celkového výběru daně v Kanadě.¹

I přesto, že tyto provincie s nezávislými daňovými systémy mohou měnit jak základ daně, tak slevy na daních, většinou si ponechaly stejné nastavení jako je to, které používá centrální vláda. Naproti tomu, sazby provinčních daní jsou různé a pohybují se od 10% do 16% u daně z příjmu, stejné rozpětí je i u daně z kapitálových příjmů. Celková daň je pak dána sumou federální a provinční části, federální sazba je 15% u daně z příjmu a 34,67% u daně z kapitálu.²

Vývoj kanadského systému zdanění firem sledoval několik protichůdných cílů, a to následující:³

- zajištění volného toku kapitálu napříč provinciemi pro zvýšení ekonomické efektivnosti,
- snížení fiskálních externalit mezi vládami, které vedou k neoptimální míře zdanění;
- snížení administrativních nákladů pro vlády (*administrative costs*) a vyvolaných nákladů zdanění u firem (*compliance costs*);
- poskytnutí autonomie provinciím, aby mohly cílit daňovou politiku na své jedinečné průmyslové prostředí;
- zlepšení politické odpovědnosti tak, že vlády, které jsou zodpovědné za výdaj, zároveň také vybírají příjmy, kterými jsou výdaje financovány.

¹ MINTZ, J. Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance. *International Tax and Public Finance*, roč. 11, č. 2, s. 223.

² PWC. *Tax facts and figures: Canada 2013*. [online] 2013. [cit. 2013-12-15]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/ca/en/tax/publications/pwc-facts-figures-2013-06-en.pdf>

³ MINTZ, J. Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance. *International Tax and Public Finance*, roč. 11, č. 2, s. 224.

System konsolidovaného zdanění v Kanadě neměl za následek eliminaci rozdílů v efektivních sazbách daně napříč provinciemi. Následující faktory stále způsobují vznik rozdílů:

- **provinční rozdíly v sazbách a daňových slevách,**
- **alokační vzorec způsobuje různé efektivní sazby daně,**
- **ne všechny firmy musejí konsolidovat své zisky** – asi třetina celkového firemního základu daně spadá pod malé firmy operující v jediné provincii, konsolidace na ně tedy nevztahuje, asi 45% z celkového firemního zdanitelného příjmu v Kanadě je konsolidováno. Alokace základu daně na provincie pomocí alokačního vzorce je **volitelná**, druhá možnost však obnáší založení oddělených právnických osob v dalších provinciích, což může být nežádoucí, například kvůli značce. I přesto tuto možnost využívají zejména velké korporace, aby se vyhnuly konsolidaci v některých provinciích, kde to pro ně není výhodné.¹

Přestože kanadský systém konsolidace není dokonalý, vyřešil některé problémy, se kterými se lze setkat na mezinárodní úrovni, téměř polovina (45%) základu daně je alokována dle alokačního vzorce a rozdělována mezi provincie. System umožňuje provinciím uplatňovat omezenou daňovou politiku ve formě daňových slev pro konkrétní odvětví a tedy podporovat jeho rozvoj. Kanadský systém umožňuje velké úspory na administrativních nákladech a vyvolaných nákladech zdanění firem. Různé sazby, slevy a drobné rozdíly v daňových základech však nadále způsobují distorze na kapitálovém trhu. Velký rozdíl oproti EU je v tom, že Kanada má federální daň, která slouží jako báze pro provinční daně. Evropě tedy chybí prvek, který by do džungle daňových systému vnesl nějakou jednotnost.²

¹ MINTZ, J. Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance. *International Tax and Public Finance*, roč. 11, č. 2, s. 225.

² tamtéž, s. 226.

2.9 Aktuální dění v oblasti CCTB

Dle tiskové zprávy žádá Evropský parlament, aby byl CCCTB po přechodném období povinný po celé EU. Po pěti letech od zavedení by se měl systém týkat všech firem s výjimkou malých a středních podniků (SME). Ty by měly možnost se dobrovolně zapojit. Parlament také žádá, aby komise zvýšila zavedení minimální sazby daně při revizi této směrnice po pěti letech. Parlament zároveň zdůraznil, že v případě, kdy se členské státy nedohodnou, navrhuje postup v režimu posílené spolupráce. Toto usnesení bylo přijato hlasováním 452 pro a 172 proti (36 se zdrželo). Je však nutné podotknout, že v tomto případě má Evropský parlament pouze konzultační funkci a je vyžadována jednomyslnost v Radě.¹

Významným pozměňovacím návrhem byl návrh Evropského parlamentu na změnu vah v alokačním vzorci, ve prospěch faktorů práce (mzdy + počet zaměstnanců) a aktiv. Nová podoba vzorce by vypadala takto:

$$\text{Podíl A} = \left(\frac{1}{10} \frac{\text{Tržby}^A}{\text{Tržby}^{\text{Sk.}}} + \frac{9}{20} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Objem mezd}^A}{\text{Objem mezd}^{\text{Sk.}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Poč. zaměstnanců}^A}{\text{Poč. zaměstnanců}^{\text{Sk.}}} \right) + \frac{9}{20} \frac{\text{Aktiva}^A}{\text{Aktiva}^{\text{Sk.}}} \right) * \text{kons. základ daně}$$

Tento vzorec by posiloval podíl připadající státům, kde je skutečně soustředěna produkce skupiny a oslaboval by váhu tržeb.² Evropská komise však k tomuto návrhu vyjádřila nesouhlas se zdůvodněním, že původní vzorec je dle studie dopadu nejvhodnějším řešením z hlediska spravedlivého rozdělení mezi stát původu a stát určení. Zároveň neexistuje žádný ekonomický důkaz pro podpoření, že faktor 10% je lepší možností než dosavadní rozdělení.³

Europoslanec ČR za ODS Ivo Strejček hlasoval proti s tímto odůvodněním: *Za prvé: EU má jisté pravomoci v oblasti nepřímých daní, ale CCCTB je pokusem o zásah*

¹ Evropský parlament. *Parlament žádá povinný společný základ daně z příjmu právnických osob*. [online]. 2012. [cit. 2013-12-04]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/news/cs/newsroom/content/20120418IPR43390/html/Parlament-žádá-povinný-společný-základ-daně-z-příjmu-právnických-osob>

² Loyens & Loeff. *European Parliament issues Report on the proposal for a CCCTB*. [online] 2012. [cit. 2013-12-15].

Dostupné z: http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Practice/Documents/CCCTB/Update_EP_report.pdf

³ European Commission. *Commission response to text adopted in plenary SP(2012) 388*. [online]. 2012. [cit. 2014-05-26]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/oeil/spdoc.do?i=21399&j=0&l=en>

do práva suverénních států stanovovat a vybírat přímé daně. Za druhé, CCCTB je pouze předejrou k harmonizaci daňových sazeb a tedy k likvidaci daňové konkurence a vynucenému zvýšení daní v České republice. Musíme si uvědomit, že pro Českou republiku je - i vzhledem ke geografickým podmínkám - hlavním nástrojem podpory podnikání a investic právě nízká korporátní daň. Nesmíme se o tuto výhodu nechat připravit státy, kde je podnikání drahé. Za třetí: zavedení CCCTB by u nás znamenalo především obrovské administrativní náklady a okamžitý výpadek rozpočtových příjmů.¹

¹ ODS.cz. Ivo Strejček: *Harmonizace firemních daní jde do dalšího kola. Evropští konzervativci a ODS hlasovali PROTI.* [online]. 2012. [cit. 2013-12-04].
Dostupné z: <http://www.ods.cz/region.vysocina/clanek/1094-harmonizace-firemnich-dani-jde-do-dalsiho-kola-evropsti-konzervativci-a-ods-hlasovali-proti>

3 Analýza možného dopadu CCCTB

Evropská komise si nechala vypracovat několik studií, a to: studie dle metodiky European Tax Analyzer, studie od poradenských firem PricewaterhouseCoopers a Deloitte, studie databází Amadeus a Orbis. Dále pak studie CORTAX. Analyzovány byly jak možnosti CCTB i CCCTB (tedy možnost bez konsolidace a s konsolidací). Existují 4 hlavní scénáře, ty byly porovnány se stavem, kdy by nebylo přijato žádné opatření. Čtyři srovnávané scénáře jsou následující: ¹

- **Volitelný CCTB bez možnosti konsolidace** – ten by stál vedle vnitrostátních předpisů jako volitelná možnost, transfery uvnitř skupiny by se nadále řešily jako dosud, formou „*separate accounting*“².
- **Povinný CCTB bez možnosti konsolidace** – CCTB by nahradil vnitrostátní předpisy jednotlivých států. Transakce uvnitř skupiny opět formou „*separate accounting*“.
- **Volitelný CCCTB s možností konsolidace** – CCCTB by se stal alternativou k vnitrostátním předpisům a používání „*separate accounting*“ pro přerozdělování zisku ve skupině. Sloučením daňových základů vypočtených podle jednotných pravidel by vznikl konsolidovaný základ daně, který by se podle alokačního vzorce přerozdělil mezi jednotlivé státy. Společnosti rezidentní v EU nebo stálé provozovny nerezidentních společnosti by mohly používat CCCTB pokud by splnily určité požadavky.
- **Povinný CCCTB s možností konsolidace** – společnosti rezidentní v EU a stálé provozovny na území EU by bylo povinno používat CCCTB, pokud by splnily požadavky pro vytvoření skupiny.

¹ *Návrh směrnice rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 3. 2011. s. 7-9.*

Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF>

² problematika převodních cen (*Transfer pricing*) - společnosti ve skupině musí stanovovat ceny jednotlivých transakcí tak, jako by nebyly spřízněné (cena obvyklá).

3.1 Analýza dopadu na výběr daně na Slovensku

Tato studie byla provedena v roce 2013 týmem odborníků z Ekonomického ústavu Slovenské akademie věd a Ekonomické univerzity v Bratislavě, tato studie zkoumala možné dopady zavedení CCTB na příjmy státního rozpočtu na Slovensku.

3.1.1 Data a metodika

Jako použitý vzorek bylo vybráno 11 velkých nadnárodních firem operujících mimo jiné také na Slovensku. Z nich 8 bylo zaměřených spíše průmyslově, 3 z nich pak na služby. Pro analýzu byla použita data z účetních závěrek z let 2009 a 2010. Vzhledem k tomu, že mnohé z firem podnikají také mimo EU, ale výsledky jsou zveřejňovány za celou skupinu, musela být data upravena. Celkový základ daně připadající na EU byl zjištěn poměrem prodejů připadající na EU z celosvětových prodejů, v tomto poměru byl pak zjištěn základ daně. Autoři také provedli až 10 000 simulací pomocí metodiky Monte Carlo pro výpočet očekávaných příjmů z výběru daně.¹

¹ DOMONKOS, T., DOMONKOS, Š., a kol. The Effect of the Formula Apportionment of the Common Consolidated Corporate Tax Base on Tax Revenue in the Slovak Republic. *Ekonomický časopis*. 2013. č. 5, s. 459.

3.1.2 Výsledky studie a závěr

Výsledky studie shrnují následující tabulky. Je nutno brát v úvahu, že data není možno považovat za empirická fakta, ale spíše jako indikátory očekávaného vývoje, autoři studie doporučují do budoucna provádět výpočty na přesnějších datech.

Tabulka 3: Srovnání daně placené podle současných předpisů a předpokládaná daň placená podle CCTB

Název firmy	Daň placená podle vnitrostátních předpisů		Daň placená podle CCTB	
	2009	2010	2009	2010
Volkswagen Slovakia, a. s., Bratislava	92 493 000	75 949 000	4 406 724	31 158 727
Slovnaft, a. s., Bratislava	1 803 000	4 340 000	22 102 635	17 029 717
Slovenské elektrárne, a. s., Bratislava	28 251 000	17 248 000	101 160 340	84 626 774
PCA Slovakia, s. r. o., Trnava	2 832 000	11 000	0	2 601 466
Slovak Telekom, a. s., Bratislava	9 328 000	25 006 000	4 977 628	7 771 487
Orange Slovensko, a. s., Bratislava	51 925 000	54 066 000	10 381 337	34 664 128
Mondi SCP, a. s., Ružomberok	4 831 000	15 132 000	674 946	5 418 622
OMV Slovensko, s. r. o., Bratislava	1 263 124	2 548 392	3 927 907	6 083 887
Siemens	762 358	258 244	3 530 967	4 059 283
Slovenská spořitelna	49 151 000	52 599 000	13 805 099	16 398 648
Whirpool	1 000	0	726 251	1 299 178
Celkem	243 240 482	247 157 636	165 695 842	211 113 927

Zdroj: DOMONKOS, T., DOMONKOS, Š., a kol. The Effect of the Formula Apportionment of the Common Consolidated Corporate Tax Base on Tax Revenue in the Slovak Republic. *Ekonomický časopis*. 2013. č. 5, s. 462.

Tabulka 4: Rozdíly v dani placené podle současných předpisů a podle CCTB

	Rozdíl v €		Rozdíl v %	
	2009	2010	2009	2010
Volkswagen Slovakia, a. s, Bratislava	-88 086 276	-44 790 273	-95,2%	-59,0%
Slovnaft, a. s., Bratislava	20 299 635	12 689 717	1125,9%	292,4%
Slovenské elektrárne, a. s., Bratislava	72 909 340	67 378 774	258,1%	390,6%
PCA Slovakia, s. r. o., Trnava	-2 832 000	2 590 466	-100,0%	23549,7%
Slovak Telekom, a. s., Bratislava	-4 350 372	-17 234 513	-46,6%	-68,9%
Orange Slovensko, a. s., Bratislava	-41 543 663	-19 401 872	-80,0%	-35,9%
Mondi SCP, a. s., Ružomberok	-4 156 054	-9 713 378	-86,0%	-64,2%
OMV Slovensko, s. r. o., Bratislava	2 664 783	3 535 495	211,0%	138,7%
Siemens	2 768 609	3 801 039	363,2%	1471,9%
Slovenská spořitelna	-35 345 901	-36 200 352	-71,9%	-68,8%
Whirpool	725 251	1 299 178	72525,1%	x
Celkem	-77 544 640	-36 043 709	-31,9%	-14,6%

Zdroj: vlastní zpracování dle DOMONKOS, T., DOMONKOS, Š., a kol. The Effect of the Formula Apportionment of the Common Consolidated Corporate Tax Base on Tax Revenue in the Slovak Republic. *Ekonomický časopis*. 2013. č. 5, s. 462.

Jak vyplývá z předchozích tabulek, výběr daně celkem by se snížil v jednotlivých letech o **31,9%** a **14,6%**. Co se týče zaměření firem, u všech které jsou zaměřeny spíše na **služby** (v tabulkách zvýrazněny šedou barvou) došlo k **poklesu** výběru daně, nejvíce patrné je to u firem Orange a Slovenská spořitelna. Vzhledem k velikosti vzorku však z tohoto nelze vyvozovat obecné závěry. U průmyslových firem byly výsledky nekonzistentní, u některých došlo k poklesu a u některých zase k nárůstu.

Autoři uvádí, že některé výsledky jsou značně zkreslené kvůli volatilitě vstupních dat, například data firmy Volkswagen jsou poznamenána důsledky ekonomické krize, která postihla automobilový průmysl.¹

¹ DOMONKOS, T., DOMONKOS, Š., a kol. *The Effect of the Formula Apportionment of the Common Consolidated Corporate Tax Base on Tax Revenue in the Slovak Republic*. *Ekonomický časopis*. 2013. č. 5, s. 462.

3.2 Analýza dopadu dle metodiky European Tax Analyzer¹

Tato studie byla provedena v roce 2011 odborníky z Německa, konkrétně Prof. Dr. Christophem Spengelem a Prof. Dr. Andreasem Oestreicherem. European Tax Analyzer je počítačový program, který dokáže vypočítat a porovnat efektivní daňová břemena firem v různých jurisdikcích. Současná verze zahrnuje daňové systémy 27 členských států. Efektivní daňové břemeno je vypočteno ze simulace vývoje tzv. modelové firmy během desetiletého období. Tato metodika byla schválena Evropskou komisí pro obdobnou studii, která proběhla už v roce 2002. Studie bere v úvahu nejen daň z příjmu právnických osob či obdobné daně v jiných státech, ale všechny daně, které dopadají na firmy. V případě ČR je to daň z nemovitosti a daň z příjmu právnických osob.²

3.2.1 Modelové firmy a vstupní data³

Studie pracuje se dvěma modelovými firmami, jedna z nich je velká a druhá patří do kategorie malých a středních podniků (dále jen SME). Použitá data byla převzata hlavně z databáze AMADEUS, z celkových asi 6,6 mil. firem, jejichž data jsou v databázi AMADEUS k dispozici, z nich bylo vybráno 1 147 483 firem, jejichž právní forma a zaměření bylo relevantní. Rovněž byly opomenuty firmy nepatřící do soukromého sektoru a také firmy z Bulharska, Kypru a Slovinska, protože jejich data byla neslučitelná se zbytkem. Co se týče zaměření firem, jednalo se o firmy výrobní, stavební, obchodní, službové a přepravní/dopravní. Poměr, v jakém byly které firmy zastoupeny dle zaměření, studie neuvádí. U těchto firem byla sledována finanční data za roky 1994 až 2004. Autoři se nakonec rozhodli využít pro výpočty data z roku 2001, data za roky 2002 a 2003 totiž byla poznamenána nástupem finanční krize.

Aby byla zachována co největší přesnost průměrných hodnot, byly také vyloučeny firmy, jejichž ukazatele ROS (rentabilita tržeb), ROA (rentabilita aktiv) převyšovaly 90%-kvantil ($Q_{0,9}$) a byly nižší než 10%-kvantil ($Q_{0,1}$).

¹ Studie je dostupná zde: <http://www.springer.com/business+%26+management/accounting/book/978-3-7908-2755-2>

² SPENDEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 3-7.

³ tamtéž, s. 15-17.

Následující tabulka znázorňuje firmy dle zemí a také velikostí, které byly použity pro další výpočty.

Tabulka 5: Vstupní data studie ETA - firmy dle zemí

Stát	Počet velkých firem	Počet malých a středních firem	Celkem
Rakousko	96	188	284
Belgie	893	41 748	42 641
Bulharsko	0	0	0
Kypr	0	0	0
Česká republika	405	2 028	2 433
Dánsko	473	8 920	9 393
Estonsko	108	16 172	16 280
Finsko	387	31 093	31 480
Francie	3 760	405 239	408 999
Německo	677	3 347	4 024
Řecko	324	11 086	11 410
Maďarsko	235	5 377	5 612
Irsko	8	76	84
Itálie	2 224	100 335	102 559
Lotyšsko	147	1 959	2 106
Litva	22	585	607
Lucemburk	33	144	177
Malta	12	46	58
Nizozemí	336	1 942	2, 278
Polsko	1 480	6 794	8 274
Portugalsko	431	12 550	12 981
Rumunsko	1 410	98 198	99 608
Slovensko	145	828	973
Slovinsko	0	0	0
Španělsko	423	200 746	201 169
Švédsko	717	79 019	79 736
Velká Británie	4 465	99 852	104 317
EU-12	3 964	131 987	135 951
EU-15	15 247	996 285	1 011 532
EU-27	19 211	1 128 272	1 147 483

Zdroj: převzato z SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 21.

Jak vyplývá z předchozí tabulky, české firmy mají na celkovém čísle 1 147 483 zastoupení pouze 2 433, což je asi 0,21%. Nejsilněji jsou zastoupeny Francie s 35,6% a Španělsko s 17,53%. Co se týče velikosti firem, SME jsou zastoupeny podstatně více, rozdělení je 1,67% velké firmy a 98,33% SME.

Následující tabulka znázorňuje rozvahy modelových firem, data byla sestavena k stavu v na konci roku 6 (celkové sledované období bylo 10 let od roku 1994 do 2004, rok 6 tedy připadá na konec roku 1999).

Tabulka 6: Rozvahy modelových firem na konci roku 6 v €

Aktiva	SME	Velké firmy	Pasiva	SME	Velké firmy
			I. Vlastní zdroje	1 254 419	43 415 131
I. Stálá aktiva	1 273 098	49 641 583	1. Základní kapitál	420 924	18 207 742
1. Nehmotná stálá aktiva	74 800	2 875 872	2. Fondy	833 495	25 207 389
2. Hmotná stálá aktiva	1 085 961	37 793 443	II. Cizí zdroje dlouhodobé	747 802	27 433 693
3. Ostatní stálá aktiva	112 337	8 972 268	1. Dlouhodobé úvěry	469 217	21 248 099
			2. Ostatní dlouhodobé cizí zdroje	278 585	6 185 594
II. Oběžná aktiva	2 985 322	76 792 466	III. Krátkodobé cizí zdroje	2 256 199	5 585 225
1. Zásoby	877 820	22 936 037	1. Krátkodobé úvěry	469 217	21 248 099
2. Pohledávky	1 433 559	15 945 781	2. Dodavatelé	935 447	10 070 619
3. Ostatní obežná aktiva	673 943	37 910 648	3. Ostatní krátkodobé cizí zdroje	851 535	24 266 507
Celkem	4 258 420	126 434 049	Celkem	4 258 420	126 434 049

Zdroj: převzato z SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 15.

3.2.2 Scénář implementace CCTB¹

Autoři při implementaci CCTB postupovali dle návrhu směrnice. Celkem bylo bráno v úvahu 8 faktorů a to:

1. **Pravidla odepisování** – 2,5% sazba u budov; 6,67% u nehmotných aktiv; 20% sazba u strojů a zařízení, nábytku a aktiv spadajících do skupiny aktiv (tzv. *pool*).
2. **Ocenění zásob** – metoda průměrných vážených nákladů.
3. **Produkční náklady** – všechny přímé náklady jsou považovány za produkční.
4. **Náklady na výzkum a vývoj** – náklady na vývoj přímo přiřaditelné ke specifické produkci a náklady na výzkum se považují za vynaložené, protože je nelze přiřadit ke konkrétní produkci.²
5. **Rezervy na peníze** – k zaměstnaneckým benefitům v mnoha zemích často patří také „*long-term post employment benefits*“ (dle standardu IAS 19)³. Na tyto závazky se tvoří rezervy, tzv. „*provisions for future pension payments*“. Co se týče této studie, autoři předpokládali použití metodiky dle pravidel IFRS.
6. **Rezervy na závazky plynoucí ze zákona** – patří sem hlavně závazky plynoucí ze zákonné záruky výrobků. V mnoha zemích jsou takovéto rezervy daňově neúčinné. Pro účely této studie byly tyto rezervy považovány za daňově účinné za předpokladu, že jsou splněny určité podmínky, např. je k dispozici spolehlivý odhad a závazek samotný (respektive jeho implikace) by byl daňově účinný.
7. **Vyhnutí se dvojímu zdanění dividend** – většina členských států osvobozuje příjem z dividend ze zahraničí v případě, že má podnik ve zdrojovém podniku kapitálový podíl. Z 27 porovnávaných členských států jich 5 uplatňuje u takového

¹ SPENGLER, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 27-29.

² Ačkoliv se mezi výzkum a vývoj často dává rovnítka, ve skutečnosti jde o odlišné pojmy. Výzkum je spíše badání zaměřené na získávání znalostí či pochopení zkoumané problematiky, však bez její aplikace či komerčního využití. Vývoj naproti tomu je systematické použití vědomostí (získaných výzkumem) zaměřené na eventuelní produkci užitečných materiálů, zařízení, systémů či metod, včetně návrhu a vývoje prototypů a procesů. Definice převzata z HUNT, A. *What is the Difference Between Basic Research, Transnational Research and Development?* [online] 2001. [cit. 2013-12-16]. Dostupné z: http://biosystems.ucsf.edu/observe_what.html

³ Allianz Global Investors. *IFRS Accounting of Pension Obligations*. [online] 2012. [cit. 2014-01-25]. Dostupné z: <https://www.allianzglobalinvestors.de/cms-out/kapitalmarktanalyse/docs/pdf-eng/portfoliopraetice-IFRS-accounting-of-pension-obligations.pdf>

příjmu částečnou slevu.¹ Pro účely studie jsou dividendy osvobozeny, pokud je splněno pravidlo podílu na kapitálu > 10%.

- 8. Uplatnění ztráty** – podle CCTB je ztráta z minulých období uplatnitelná neomezeně, což je v kontrastu s pravidly některých států (v ČR lze uplatnit ztrátu maximálně 5 let zpátky). Některé státy umožňují tzv. „*loss carry back*“, tedy uplatnění současné ztráty oproti ziskům minulého období, to podle CCTB není možné.

Autoři studie v dalších výpočtech uvažují, že všechny státy budou aplikovat tato pravidla, tak jak byla popsána v předchozím textu.

3.2.3 Výsledky studie – dopad na velké firmy

Výsledky studie jsou rozděleny na dopady na malé a střední, a poté na velké firmy. Kvůli porovnatelnosti s ostatními studiemi, které jsou zaměřeny na zkoumání velkých firem, jsou zde rozepsány dopodrobna pouze dopady na velké firmy.

¹ Jedná se o tyto státy: Řecko, Irsko, Malta, Polsko, Velká Británie.

Dopad na velké firmy – základ daně

Následující tabulka uvádí rozdíly v budoucí hodnotě daňových základů na konci analyzovaného období (rok 10).

Tabulka 7: Dopad CCTB na budoucí hodnoty základů daně velkých firem

Stát	dle vnitrostátních pravidel		dle CCTB			
	Budoucí hodnota základu daně	Pořadí	Budoucí hodnota základu daně	Pořadí	Rozdíl v %	Změna pořadí
Rakousko	81,19	5	86,02	5	5,9	0
Belgie	78,55	4	80,93	4	3,0	0
Bulharsko	94,64	14	107,00	27	13,1	-13
Kypr	104,98	27	97,97	13	-6,7	14
Česká republika	95,97	21	105,51	24	9,9	-3
Německo	74,05	3	77,58	3	4,8	0
Dánsko	91,36	8	94,81	8	3,8	0
Estonsko	103,22	26	105,90	26	2,6	0
Španělsko	85,05	6	88,98	6	4,6	0
Finsko	95,06	17	104,03	18	9,4	-1
Francie	55,43	2	60,86	2	9,8	0
Řecko	95,90	20	104,65	21	9,1	-1
Maďarsko	41,70	1	46,82	1	12,3	0
Irsko	101,06	25	99,50	14	-1,5	11
Itálie	94,72	16	103,01	17	8,8	-1
Litva	93,70	12	104,08	19	11,1	-7
Lucemburk	93,42	9	96,92	10	3,7	-1
Lotyšsko	93,84	13	104,44	20	11,3	-7
Malta	98,18	24	101,95	16	3,8	8
Nizozemí	95,66	19	97,80	12	2,2	7
Polsko	97,46	23	104,95	23	7,7	0
Portugalsko	94,67	15	104,67	22	10,6	-7
Rumunsko	95,16	18	99,86	15	4,9	3
Švédsko	93,60	11	97,69	11	4,4	0
Slovensko	96,26	22	105,69	25	9,8	-3
Slovinsko	89,26	7	96,91	9	8,6	-2
Velká Británie	93,45	10	93,67	7	0,2	3
Průměr	89,91		95,27		6,2	

Zdroj: převzato z SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 35.

Jak vyplývá z předchozí tabulky, základ daně v ČR se **zvýší o 9,9%**. Na Slovensku se základ daně **zvýší o 9,8%**, ve Velké Británii o **0,2%**. V případě Estonska dojde k navýšení základu daně o **2,6%**.

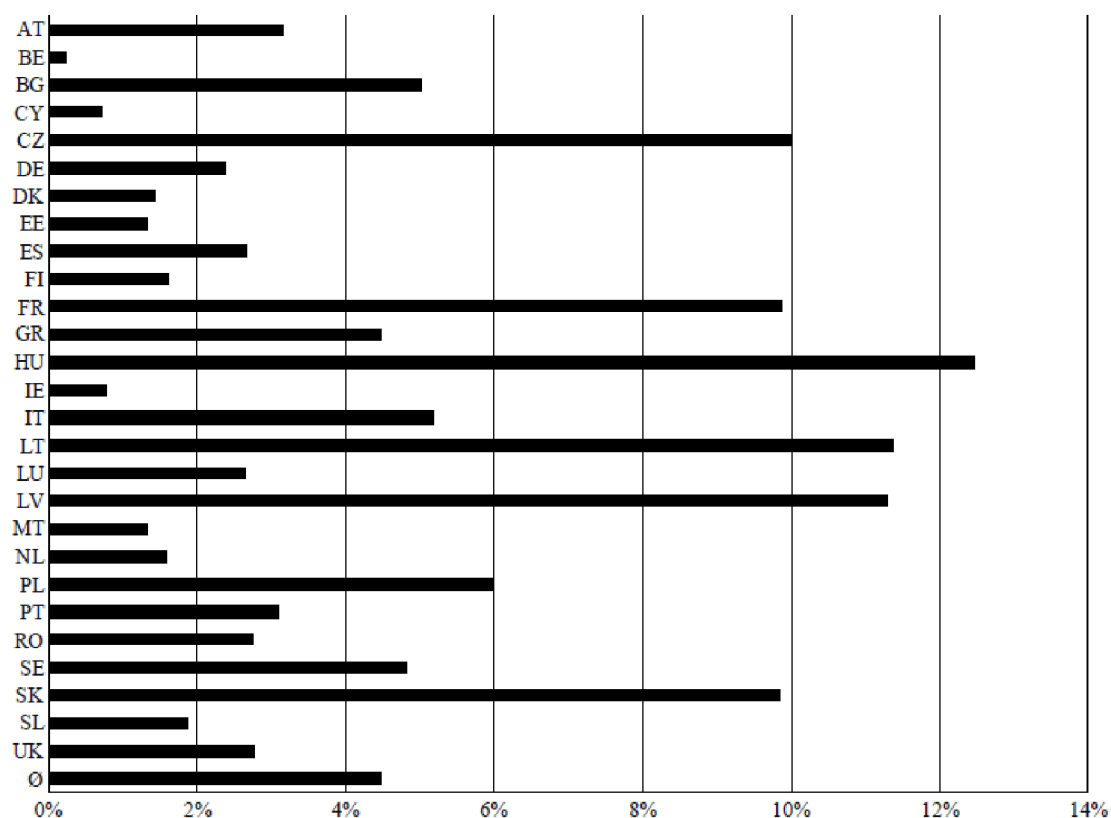
Podrobnější analýza dopadů jednotlivých faktorů na základy daně velkých firem dle CCTB

Studie se dále zabývá analýzou dopadu dříve zmíněných 8 faktorů na základy daně, v rámci úspory místa zde práce uvádí pouze ty, které se dotýkají alespoň jednoho ze zvolených států.

Faktor 1 – Pravidla odepisování

Největší dopad ze všech faktorů mají změny v pravidlech odepisování, jak vyplývá z následujícího grafu.

Graf 1: Dopad změny v odepisování na základy daně dle CCTB – velké firmy



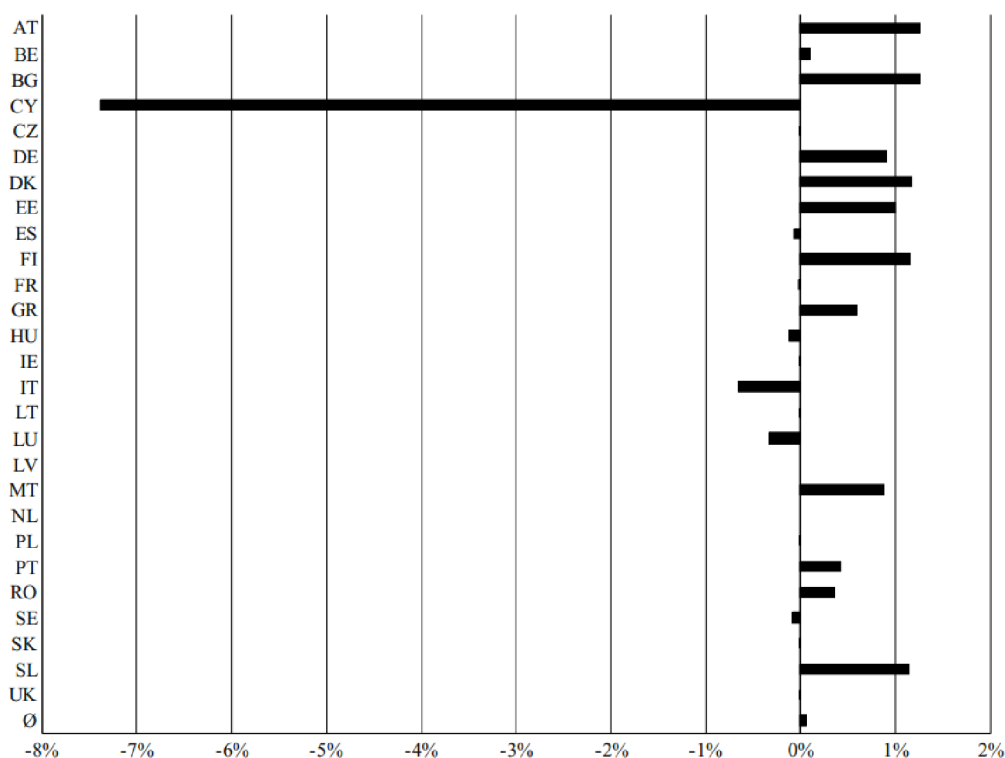
Zdroj: převzato z SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 38.

Jak je patrné z předchozího grafu, vliv změny v odpisech se promítne v ČR zvýšením základu daně o 9,98% (celkový nárůst vlivem všech faktorů je 9,9%), v případě Slovenska je to nárůst o 9,84% (celkový nárůst 9,8%). Nárůsty jsou u obou států velmi podobné v celkové hodnotě a také v tom, že tvoří téměř celou změnu, je to proto, že odpisy v obou státech jsou podobné. V případě UK je nárůst jen 2,75% (celkový nárůst 0,2%), je tedy patrné, že v tomto případě tu budou hrát významnější roli jiné faktory.

Faktor 3 – Produkční náklady

Následující graf ukazuje vliv jiného způsobu pro stanovení produkčních nákladů (náklady které lze zahrnout do ceny výrobků).

Graf 2: Dopad změn v produkčních na základy daně dle CCTB – velké firmy



Zdroj: převzato z SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 41.

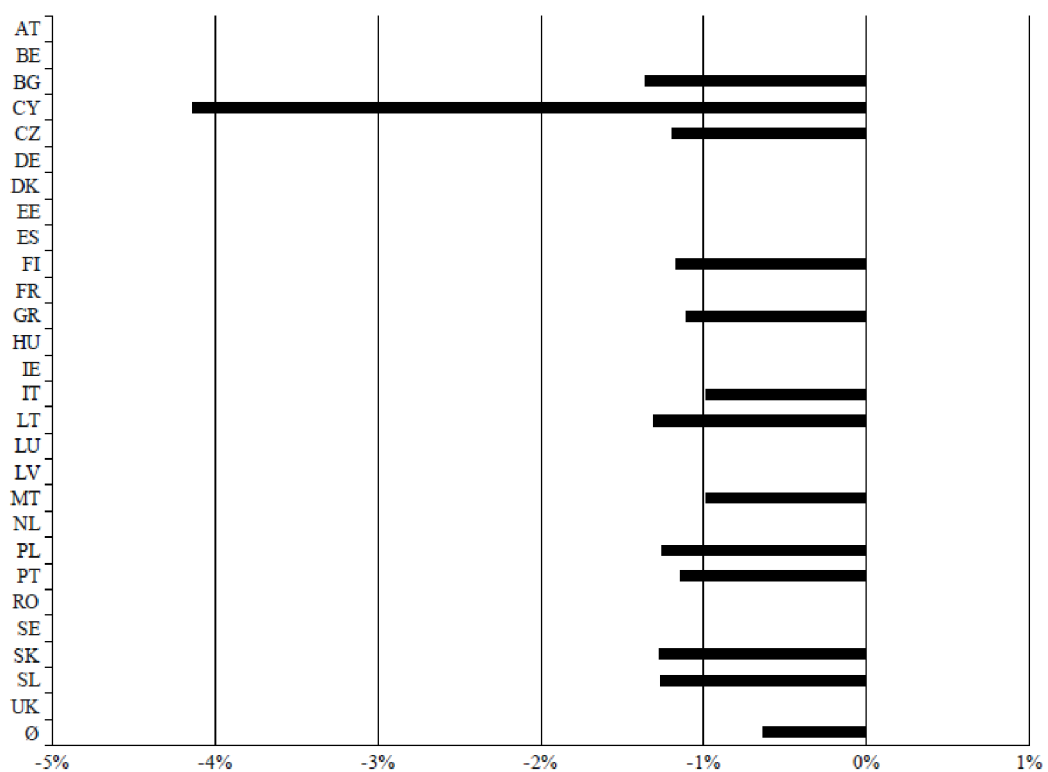
Tato změna se projeví pouze u jednoho ze sledovaných států a to Estonska. Dle současného stavu není nutné do produkčních nákladů zahrnovat všechny náklady související s produkcí. CCTB vyžaduje zahrnutí všech přímo souvisejících nákladů, což způsobí nárůst základu daně v Estonsku asi o 1%. Celkově lze říci, že dopad tohoto

faktoru obecně je zanedbatelný, hodnoty v téměř všech zemích se pohybují kolem +/- 1%.

Faktor 6 – Rezervy na závazky plynoucí ze zákona

V ČR ani na Slovensku nejsou takovéto rezervy daňově účinné, jejich daňová účinnost by tedy znamenala snížení základu daně v těchto státech, to potvrzuje následující graf.

Graf 3: Dopad změn v rezervách na závazky plynoucí ze zákona na základy daně dle CCTB – velké firmy



Zdroj: převzato z SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 45.

Daňová účinnost u těchto rezerv by snížila základy daně v ČR o 1,19% a na Slovensku o 1,27%. Estonska ani Velké Británie se tato změna nedotkne, takovéto rezervy jsou totiž uznatelné při splnění podmínek vymezených v standardu FRS 12¹ a to:

- současný závazek je výsledkem minulé události,
- je pravděpodobné, že transfer ekonomických prospěchů bude nutný k úhradě tohoto závazku;
- výše závazku může být spolehlivě odhadnuta.²

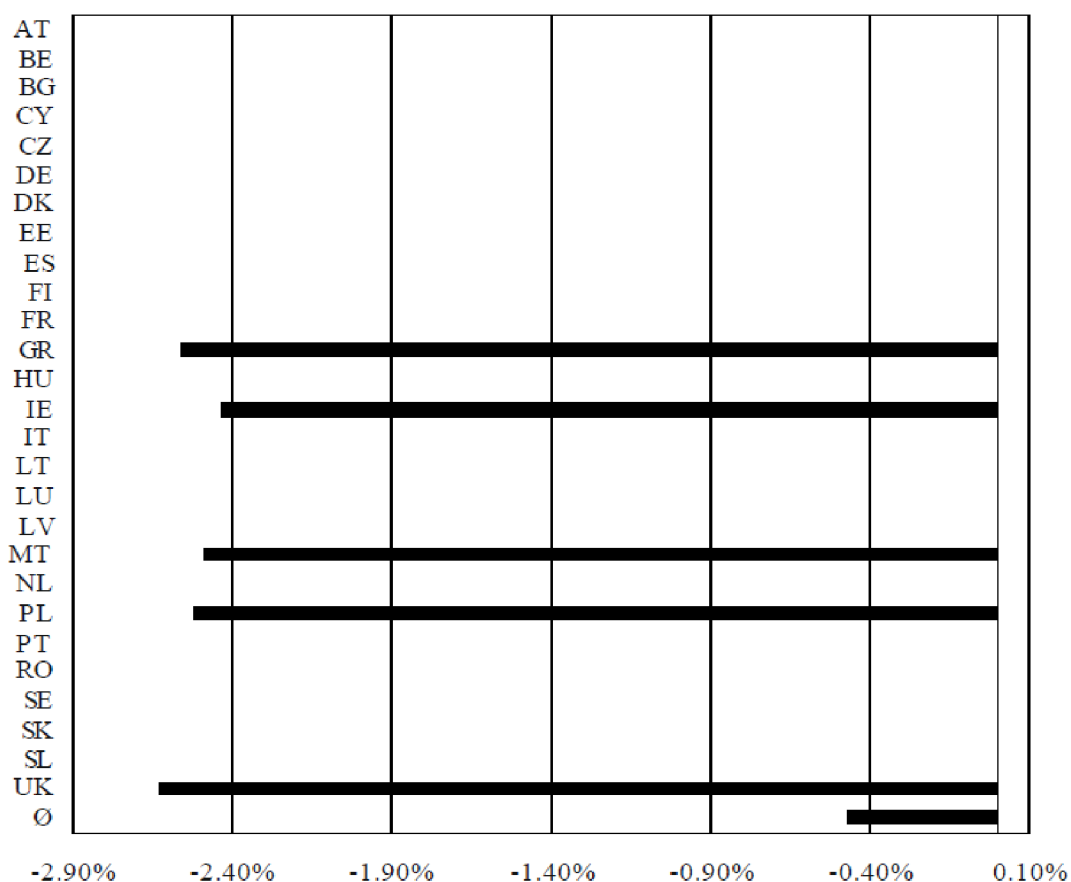
¹ Standard FRS 12 se zabývá rezervami, podmíněnými závazky a aktivy – jedná se o taková aktiva a závazky, kdy jejich výše či načasování může záviset na okolnostech, které nejsou zcela pod kontrolou subjektu (například výsledek soudního řízení).

² FRC.org.uk. *FRS 12 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. [online] 1998. [cit. 2014-05-28]. Dostupné z: <https://frc.org.uk/Our-Work/Codes-Standards/Accounting-and-Reporting-Policy/Standards-in-Issue/FRS-12-Provisions,-Contingent-Liabilities-and-Cont.aspx>

Faktor 7 – Dvojitý zdanění dividend

Tento faktor se v ČR ani na Slovensku neprojeví vůbec, pravidla CCTB jsou velmi podobná jako současná úprava. K žádné změně nedojde ani v Estonku. Velká Británie od roku 2009 osvobozuje i dividendy plynoucí ze zahraničí, pokud jsou splněny určité podmínky, ty jsou však přísnější než v případě ČR a Slovenska.¹ Vliv tohoto faktoru je vidět na následujícím grafu.

Graf 4: Dopad změn v dvojitým zdanění dividend na základy daně dle CCTB – velké firmy



Zdroj: převzato z SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 46.

Vlivem změny dvojitého zdanění dividend se základ daně v UK sníží o 2,63%. Ostatní srovnávané státy nejsou touto změnou dotčeny.

¹ Buzzacott. *Dividends and Dividend Exemption*. [online] 2012. [cit. 2013-12-15]. Dostupné z: <http://www.buzzacott.co.uk/insights/dividends-and-the-dividend-exemption/40>

Dopad na velké firmy – efektivní daňové břemeno

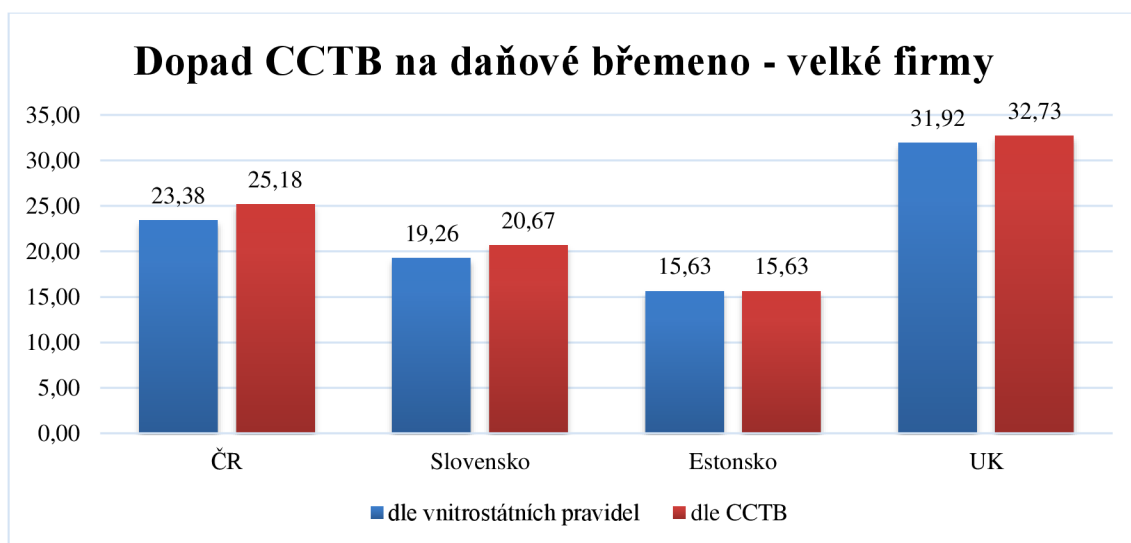
Následující tabulka a graf zobrazují změny efektivního daňového břemene dle současných úprav a podle CCTB.

Tabulka 8: Dopad CCTB na daňová břemena velkých firem

Stát	dle vnitrostátních pravidel		dle CCTB			
	Daňové břemeno	Pořadí	Daňové břemeno	Pořadí	Rozdíl v %	Změna pořadí
Rakousko	33,05	21	34,26	21	3,6	0
Belgie	31,43	19	32,24	19	2,6	0
Bulharsko	14,52	2	16,07	3	10,7	-1
Kypr	18,35	6	17,65	5	3,8	1
Česká republika	23,38	10	25,18	10	7,7	0
Německo	38,79	26	40,15	25	3,5	1
Dánsko	29,40	18	30,37	16	3,3	2
Estonsko	15,63	3	15,63	2	0,0	1
Španělsko	37,85	23	39,37	24	4,0	-1
Finsko	26,23	11	28,01	11	6,8	0
Francie	55,17	27	57,25	27	3,8	0
Řecko	27,77	14	30,40	17	9,5	-3
Maďarsko	38,09	24	38,93	23	2,2	1
Irsko	13,86	1	13,97	1	0,8	0
Itálie	38,77	25	41,98	26	8,3	-1
Litva	20,44	9	22,18	9	8,5	0
Lucemburk	29,11	17	30,14	15	3,5	2
Lotyšsko	16,36	5	18,18	6	11,1	-1
Malta	33,63	22	35,68	22	6,1	0
Nizozemí	28,94	16	29,58	14	2,2	2
Polsko	19,75	8	21,25	8	7,6	0
Portugalsko	26,72	12	28,89	13	8,1	-1
Rumunsko	15,76	4	17,08	4	8,4	0
Švédsko	27,19	13	28,34	12	4,2	1
Slovensko	19,26	7	20,67	7	7,3	0
Slovinsko	28,85	15	30,76	18	6,6	-3
Velká Británie	31,92	20	32,73	20	2,5	0
Průměr	27,42		28,78		5,2	

Zdroj: převzato z SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 36.

Graf 5: Dopad CCTB na daňové břemeno - velké firmy



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 37.

Dle předchozí tabulky a také grafu se **daňové břemeno** českých firem **zvýší o 7,7%**, v případě slovenských firem to bude o **7,3%** a **2,5%** u firem ve Velké Británii. U Estonka byl rozdíl nulový. Zde lze spatřit rozpor se studií provedenou na Slovensku, podle které by výběr daně na Slovensku poklesl o 31,9% v roce 2009 a 14,6% v roce 2010. Obě analýzy mají své nedostatky, v případě Slovenské je to malý počet dat, v případě této analýzy je zase problém v metodice, kdy se průměrují firmy z celé EU.

Pro efektivní daňové břemeno je k dispozici podrobnější analýza dle oborů, tzv. analýza citlivosti (*sensitivity analysis*), následující tabulka shrnuje výsledky této analýzy pouze pro vybrané státy. V levém sloupci je uvedeno daňové břemeno v mil. € a v pravém sloupci změna o tohoto břemena při použití CCTB.

Tabulka 9: Analýza citlivosti - daňové břemeno – velké firmy

Stát	Benchmark		Obchod	
	vnitrostátní	rozdíl	vnitrostátní	rozdíl
Česká republika	23,38	+7,66%	23,38	+7,66%
Velká Británie	31,92	+2,51%	29,85	+0,78%
Slovensko	19,26	+7,27%	18,38	+4,83%
	Stavebnictví		Energetika	
	vnitrostátní	rozdíl	vnitrostátní	rozdíl
Česká republika	14,40	+6,27%	62,27	+12,28%
Velká Británie	18,79	+1,36%	103,30	+5,94%
Slovensko	11,72	+5,78%	54,20	+12,16%
	Výroba		Služby	
	vnitrostátní	rozdíl	vnitrostátní	rozdíl
Česká republika	30,94	+8,31%	12,71	+11,01%
Velká Británie	42,69	+3,68%	18,24	+4,44%
Slovensko	25,55	+7,91%	10,61	+10,63%
	Doprava			
	vnitrostátní	rozdíl		
Česká republika	6,46	+60,10%		
Velká Británie	14,40	+21,52%		
Slovensko	6,29	+50,20%		

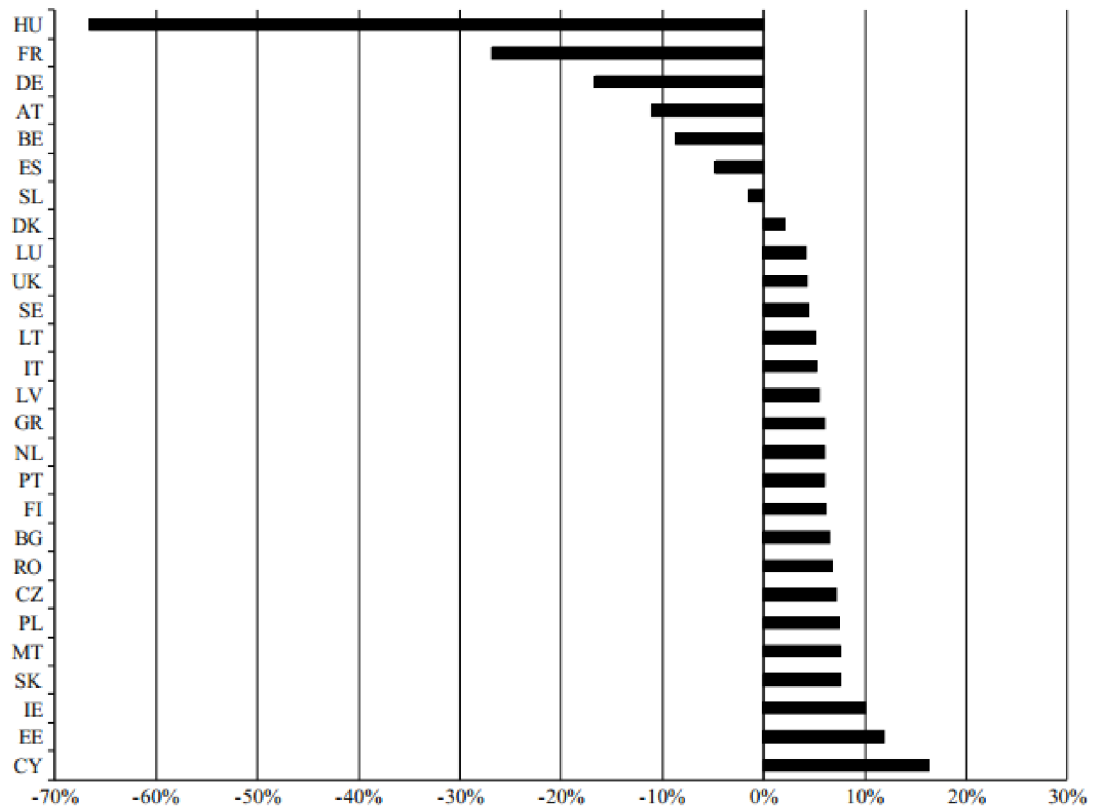
Zdroj: zpracováno dle SPENDEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 167.

Z analýzy citlivosti vyplývá, že nejvíce dotčeným oborem je doprava a to ve všech srovnávaných státech. Mezi nadprůměrně dotčené obory patří také služby a energetika. Obecně lze říci, že více jsou dotčeny obory, kde je podíl hmotných aktiv na celkových aktivech vyšší.

3.2.4 Výsledky studie – dopad na malé a střední firmy

Jak již bylo řečeno, pro srovnatelnost s ostatními studiemi byly podrobně uvedeny jen dopady na velké firmy. Použitá metodiky byla stejná jako u velkých firem, autoři vycházeli tzv. modelových firem.¹

Graf 6: Dopad změny v odepisování na základy daně dle CCTB – SME



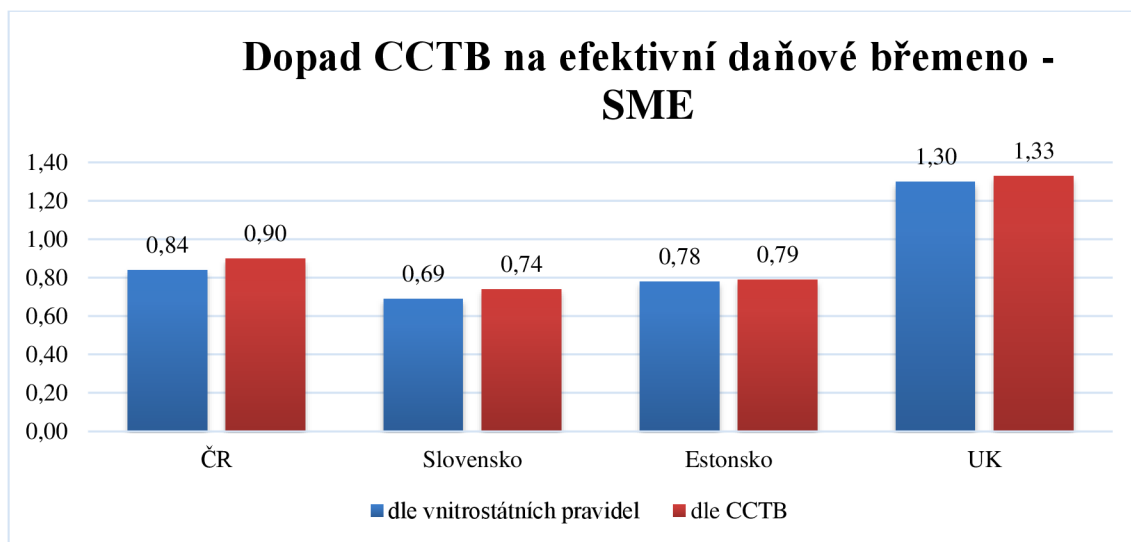
Zdroj: převzato z SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 77.

Z předchozího grafu vyplývá, že budoucí hodnota daňových základů by se zvýšila u všech sledovaných států nejvíce u ČR a Slovenska (obojí o 9,5%), v případě Velké Británie by byl nárůst 0,7% a v případě Estonska 2,6%. V ČR a na Slovensku má faktor odpisů podíl na téměř celé změně (ČR 9,53% a Slovensko 9,48%).

¹ Rozvaha modelové firmy SME viz Tabulka 6.

Efektivní daňové břemeno by se **zvýšilo o všech sledovaných států**, jak vidíme tak výsledky jsou podobné jako u velkých firem, nedochází k výraznějším změnám. V případě ČR by se daňové břemeno zvýšilo o **7,1%**, v případě Slovenska o **6,8%**. Menší jsou nárůsty u Velké Británie a Estonska, kde se daňové břemeno zvýšilo o **1,8%** a **2,8%**, jak je patrné z následujícího grafu.

Graf 7: Dopad CCTB na efektivní daňové břemeno - SME



Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 82.

3.2.5 Závěry studie¹

Dle autorů studie by zavedení CCTB mělo značný dopad na daňové základy ve všech členských státech, daňové základy by se z výšily ve všech zemích kromě Kypru a Irsku. Nejvíce by byly dotčeny Bulharsko, Maďarsko, Lotyšsko, Litva a Portugalsko.

Výsledky vykazují velké rozdíly v závislosti na velikosti firem, oboru podnikání a finančních charakteristikách, zejména kapitálová náročnost a ziskovost mají velký vliv.

Analýza citlivosti ukázala, že také Řecko, Francie a Slovensko by byly citelně ovlivněny.

Největší dopad ze všech faktorů mají změny týkající se odepisování.

¹ Zdroj: SPENGEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012. s. 125.

3.3 Analýza dopadu dle studie Ernst & Young

Tuto studii provedla poradenská firma Ernst & Young na základě pověření od organizací Irish Business and Employers, Irish Banking Federation a Irish Taxation Institute. Tato studie se na rozdíl od předchozích zaměřuje především na srovnání vyvolaných nákladů zdanění (*compliance costs*), ale také na srovnání efektivních sazeb daně.

3.3.1 Metodika a vstupní data¹

Autoři zvolili přístup případové studie existujících nadnárodních skupin. Z výběru byly vyloučeny skupiny, které by způsobily zkreslení dat a výsledků studie.

Mezi vybranými skupinami byl mix evropských a amerických skupin, operujících v mnoha zemích a oborech. Každá skupina operovala v jiném oboru a rozdílné velikosti, aby byl zaručen široký záběr studie. Vzhledem k tomu, že je nejisté, jaké postavení budou mít v systému CCTB finanční aktiva, studie nezahrnovala skupiny z finančního sektoru. V úvahu připadalo více než 20 skupin, nakonec jich bylo pro studii vybráno 5.

Konkrétní názvy firem nebyly zveřejněny, skupiny byly pojmenovány pracovníě Skupina A – E. Oborové složení je následující:

- **Skupina A** – technologie,
- **Skupina B** – technologie,
- **Skupina C** – výroba,
- **Skupina D** – výroba,
- **Skupina E** – farmaceutika.

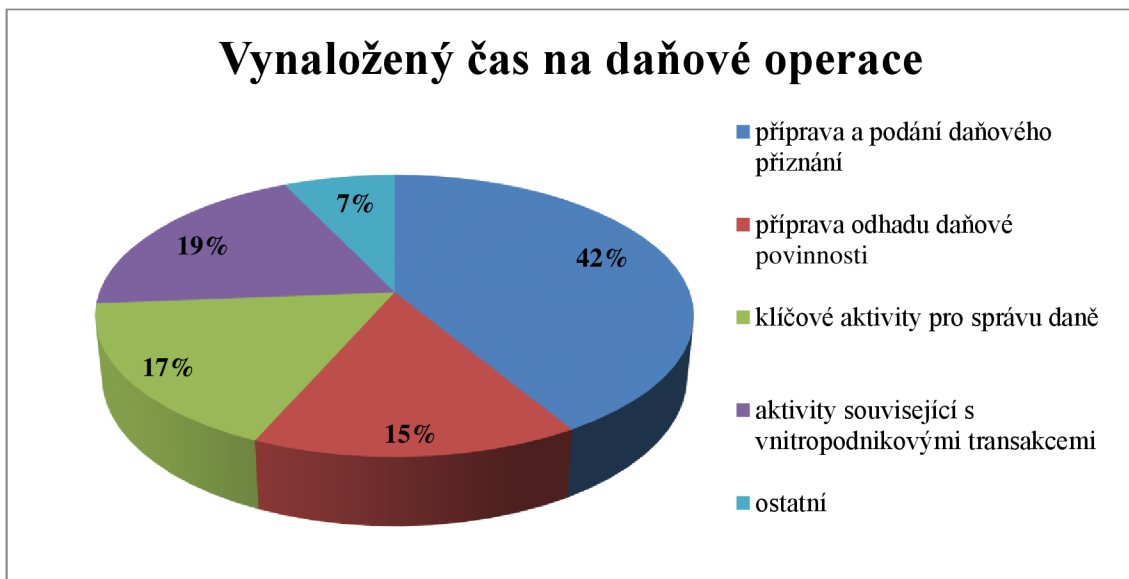
¹ E&Y. *Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers*. [online] 2011. [cit. 2014-01-27]. s. 2. Dostupné z: <http://taxinstitute.ie/Portals/0/EY%20CCTB.pdf>

Pracovníci E&Y ve spolupráci s klíčovými zaměstnanci v daňových odděleních vybraných firem zpracovali scénáře, jak by se zavedení CCTB projevilo na 4 hlavních „daňových operacích“ a to jak z hlediska nákladů, tak vynaloženého času. Mezi tyto hlavní aktivity patří:

- vyplnění a podání daňového přiznání,
- příprava odhadu daňové povinnosti,
- klíčové aktivity pro správu daně,
- aktivity související s vnitropodnikovými transakcemi.

Následující graf zobrazuje **časovou náročnost** jednotlivých operací, z **interního** pohledu (činnosti, které provádějí vlastní pracovníci).

Graf 8: Čas interních pracovníků vynaložený na daňové operace – bez CCTB

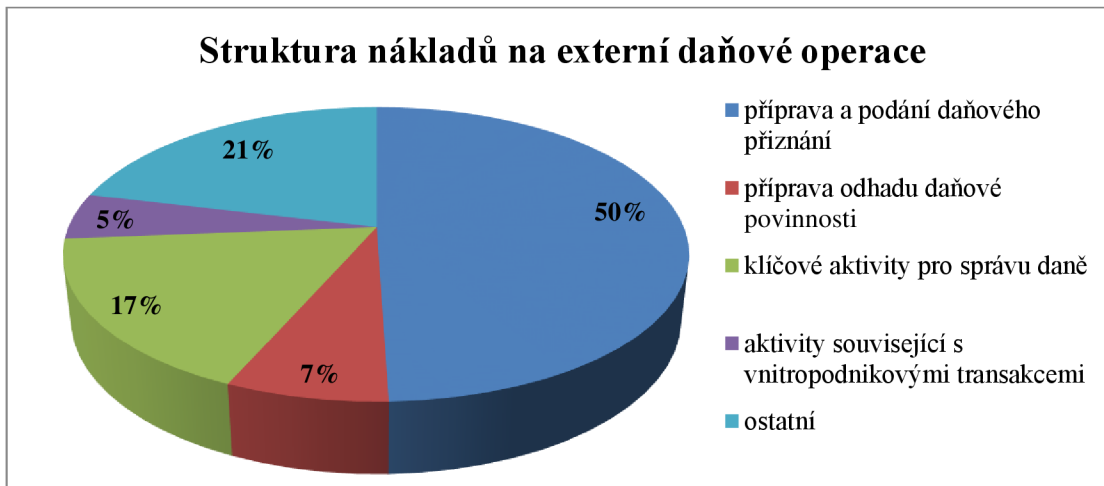


Zdroj: E&Y. *Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers.* [online] 2011. [cit. 2014-01-27]. s. 3. Dostupné z: <http://taxinstitute.ie/Portals/0/EY%20CCTB.pdf>

Z předchozího grafu vyplývá, že nejvíce času spotřebuje vyplnění a podání daňového přiznání.

Další graf zobrazuje náklady z **externího** hlediska (outsourcing, odborní konzultanti, daňoví poradci, atd.).

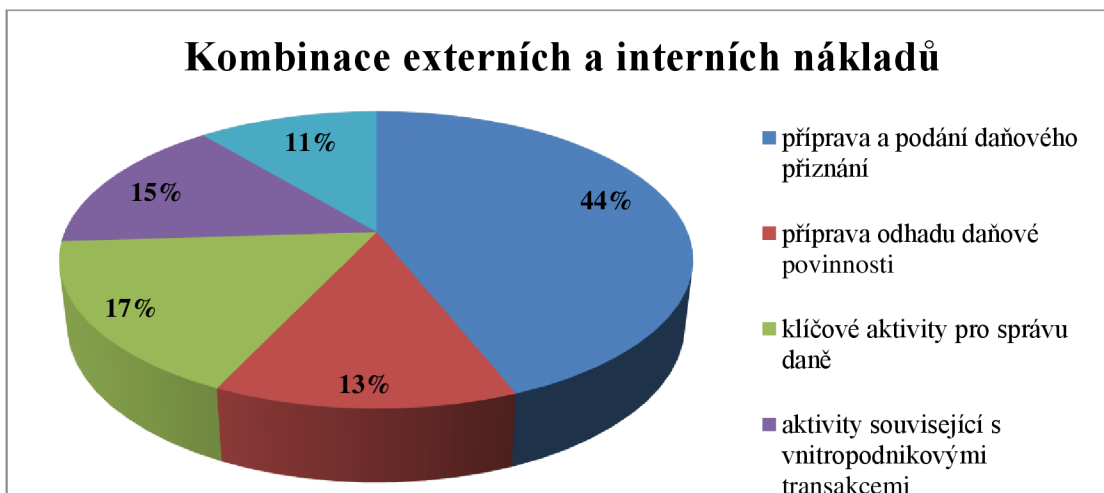
Graf 9: Náklady na externí daňové operace - bez CCTB



Zdroj: E&Y. *Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers*. [online] 2011. [cit. 2014-01-27]. s. 3. Dostupné z: <http://taxinstitute.ie/Portals/0/EY%20CCTB.pdf>

Největší vypovídací schopnost má však následující graf, který kombinuje obě předchozí hlediska. Čas je přepočten na základě interních nákladů na jednotku práce.

Graf 10: Celkové náklady vynaložené na daňové operace - bez CCTB



Zdroj: E&Y. *Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers*. [online] 2011. [cit. 2014-01-27]. s. 3. Dostupné z: <http://taxinstitute.ie/Portals/0/EY%20CCTB.pdf>

3.3.2 Výsledky studie

Během studie pouze 5 z více než 20 skupin, které se studie účastnily, dokázalo dodat data v potřebném rozsahu a kvalitě.

V první části se studie zabývala předpokládanými dopady CCTB na vyvolané náklady zdanění. Výsledky této části studie shrnuje následující tabulka.

Tabulka 10: Odhad dopadu CCTB na vyvolané náklady zdanění

Operace	Změna celkových nákladů	Změna vynaloženého času	Změna externích nákladů
příprava a podání daňového přiznání	+27%	+44%	-5%
příprava odhadu daňové povinnosti	-1%	+1%	-10%
klíčové aktivity pro správu daně	+21%	+33%	-6%
aktivity související s vnitropodnikovými transakcemi	-16%	-16%	-22%
Celkem	+13%	+21%	-5%

Zdroj: E&Y. *Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers.* [online] 2011. [cit. 2014-01-27]. s. 4. Dostupné z: <http://taxinstitute.ie/Portals/0/EY%20CCTB.pdf>

Předchozí graf potvrzuje některé obavy odpůrců, a to že vyvolané náklady zdanění by převýšily úspory. Největší dopad by měly náklady na přípravu a podání nového daňového přiznání. Vedlejším efektem zavedení CCTB by pak byl odklon od outsourcingu daňových služeb, firmy by prováděly více operací prostřednictvím vlastních útvarů.

Během konzultací ve firmách byly odhaleny některé další obavy, je to zejména fakt, že navrhovaný alokační mechanismus by působil velké zkreslení při rozhodování firem. Daň by se stala skutečnou překážkou při podnikatelských transakcích. Hlavní problémy v alokačním mechanismu spatřovaly oslovené firmy absenci zahrnutí intelektuálního vlastnictví a nezohlednění podnikatelského rizika. Další obavou je, že i přesto, že je dle původního návrhu CCTB volitelný a je možné z něj po 3 letech vystoupit, firmy by v takovémto případě musely spravovat své IT systémy paralelně, aby jim vůbec zůstala možnost návratu k původnímu systému zdaňování. Přechod na CCTB

by totiž způsobil nevratné změny v IT systémech, paralelní vedení zase dodatečné náklady.¹

Druhá část studie se zaměřila na dopad zavedení CCTB na efektivní sazby daně zkoumaných skupin firem.

Následující tabulka shrnuje změny v efektivní sazbě daně, zjištěné dle studie. Třetí sloupec, v následující tabulce znázorňuje **efektivní sazbu daně** (dále ETR) po uplatnění přeshraničních ztrát, tato operace se však dotkla jen jediné skupiny podniků a to Skupiny A. Čtvrtý pak znázorňuje základ daně již rozpočítaný dle alokačního vzorce do jednotlivých států a zdaněny příslušnými vnitrostátními sazbami daně, výsledkem je pak vážený průměr ETR.

Tabulka 11: Dopad CCTB na efektivní sazbu daně

Skupina	ETR dle současných předpisů	ETR dle CCTB	ETR dle CCTB po alokaci	změna oproti současnosti
Skupina A	24%	18%	17%	-7%
Skupina B	32%	32%	33%	+1%
Skupina C	34%	34%	38%	+4%
Skupina D	10%	10%	10%	0%
Skupina E	12%	12%	21%	+9%

Zdroj: E&Y. *Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers*. [online] 2011. [cit. 2014-01-27]. s. 4. Dostupné z: <http://taxinstitute.ie/Portals/0/EY%20CCTB.pdf>

Jak vyplývá z tabulky, jediná skupina, která by si přechodem na CCTB polepšila je Skupina A, a to proto, že jako jediná měla možnost uplatnit přeshraniční ztráty. U ostatních skupin došlo k různě velkému nárůstu efektivní sazby daně. Dopad alokačního mechanismu způsobil převedení zdanitelných zisků do zemí s vyšší sazbou daně, což u tří skupin zvýšilo celkové daňové břemeno. I přesto, že celková změna

¹ E&Y. *Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers*. [online] 2011. [cit. 2014-01-27]. s. 4.

daňových břemen nebyla nijak velká, skupiny si všimly velkých pohybů daňových základů napříč státy (ty však měly obdobnou daňovou zátěž, takže se to neprojevílo).

3.3.3 Závěry studie¹

Autoři studie se domnívají, v kontrastu s opačným názorem Evropské komise, že CCTB by ve skutečnosti zvýšil vyvolané náklady zdanění u poplatníků. Kromě nárůstu těchto nákladů o v průměru 13%, by firmy musely rovněž vynaložit velmi vysoké jednorázové náklady při přechodu na nový systém zdaňování.

Vznikly by sice nějaké úspory, zejména v oblasti oceňování vnitropodnikových transakcí, ty by však mohly být snadno převáženy dodatečnými náklady na řízení dopadů alokace dle alokačního mechanismu.

Většina firem zjistila, že jejich celkové daňové břemeno by se zvýšilo pod systémem zdaňování podle CCTB.

V úhrnu lze říci, že tato studie ukazuje, že CCTB by neprospěl většině společnosti, které se na ní podílely.

¹ E&Y. *Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers*. [online] 2011. [cit. 2014-01-27]. s. 6. Dostupné z: <http://taxinstitute.ie/Portals/0/EY%20CCTB.pdf>

3.4 Analýza dopadu dle Nerudové

V dubnu 2013 proběhla na Univerzitě Tomáše Bati v Zlíně mezinárodní konference s názvem Finance a výkonnost firem ve vědě, výuce a praxi. Součástí této konference byl příspěvek doc. Ing. Danuše Nerudové, Ph.D. na téma posouzení výhodnosti systému CCTB ve srovnání s českým daňovým systémem.¹ Tento příspěvek je součástí obsáhlejšího výzkumu v rámci projektu GA13-21683S - Kvantifikace dopadů zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně na příjmovou stránku rozpočtu České Republiky.

3.4.1 Metodika

Příspěvek srovnává výhodnost obou systémů pro poplatníka na základě několika kritérií, jsou to:

- příjmy státního rozpočtu (TB),
- administrativní zátěž (MA),
- podnikatelské prostředí (TC) a
- politická udržitelnost (TR).

V rámci kritéria **příjmy státního rozpočtu** byly zkoumány následující faktory:

- Obecná pravidla pro konstrukci základu daně,
- aktiva a pasiva,
- odčitatelné položky,
- příjem ze zahraničí,
- alokace příjmů a
- režim konsolidace.

¹ NERUDOVÁ, D. Common consolidated corporate tax base and Czech Tax System: which is more advantageous for the taxpayer?. In: *Proceedings of the 6th International Scientific Conference Finance and the performance of firms in science, education and practice.*. Zlín: Tomas Bata University, 2013, s. 503-518. ISBN 978-80-7454-246-6.

3.4.2 Výsledky studie

Studie neuvádí přímo kvantifikovatelné výsledky, obsahuje ale komentář k jednotlivým kritériím a následující shrnutí.

Obecná pravidla pro konstrukci základu daně

Dle tohoto kritéria se jeví jako lepší systém dle CCTB. Důvodem je unifikovaný výpočet daňového základu bez návaznosti na různá účetní pravidla, což je u skupin poplatníků z různých zemí výhodou.

Aktiva a pasiva

V této pasáži příspěvek srovnává odepisování aktiv, tvorbu rezerv a tvorbu opravných položek k pohledávkám. Dle autorky je v této **CCTB méně výhodný** pro poplatníka než dosavadní český systém. Co se týče **odepisování**, je systém dle **CCTB jednodušší** a přehlednější, odepisování je ale **povinné a nelze jej přerušit**. Ve prospěch systému ČR hovoří také možnost zrychleného daňového odepisování, která je výhodná pro poplatníky, kteří si nechtějí ponechat aktivum po celou dobu jeho životnosti. V oblasti tvorby **rezerv** je rovněž **výhodnější CCTB**, například v případě rezervy na opravy hmotného majetku je nutné deponovat peníze na speciální bankovní účet. V oblasti **opravných položek k pohledávkám** studie uvádí, že je **výhodnější CCTB**, článek 27 návrhu směrnice hovoří o opravných položkách k pohledávkám, neuvádí ale žádná omezení, co se týče jejich výše. Je nutné splnit pouze 4 základní podmínky, jak byly uvedeny v předchozí části diplomové práce.¹

Odčitatelné položky

V této oblasti je pro poplatníka **výhodnější použití CCTB**, návrh směrnice obsahuje seznam 10 položek, které mohou být při splnění určitých podmínek odečteny od základu daně, podmínky jsou explicitně uvedeny. Naproti tomu, v případě dosavadního systému ČR obsahuje velké množství odčitatelných položek, slev na dani apod., které nejsou přehledně definovány v jediném článku. Tato nepřehlednost způsobuje poplatníkům

¹ Studie nebere v úvahu změny v opravných položkách k pohledávkám zavedené od 1. 1. 2014, na základě těchto by se mohl v oblasti opravných položek k pohledávkám jako výhodnější jevit dosavadní český systém.

právní nejistotu a může vyvolávat také dodatečné náklady (např. za služby daňových poradců).

Příjmy ze zahraničí

V této oblasti je nesporně výhodnější CCTB. U dividendových příjmů ze zahraničí je pod CCTB obecně uplatněna metoda vynětí. Dle současného systému v ČR je eliminace dvojího zdanění možná, pouze pokud existuje platná smlouva o zamezení dvojího zdanění s druhým státem. Zda se v konkrétním případě použije metoda zápočtu či vynětí záleží na konkrétní smlouvě. Systém dle CCTB je v této oblasti jednoznačně přehlednější.

Alokace příjmů

Jak již bylo řečeno v předchozí části práce, základ daně dle CCTB je rozdělován mezi jednotlivé státy dle alokačního vzorce. V případě současného systému ČR není žádný takovýto vzorec potřeba. Příspěvek v této části uvádí, že tato oblast bude podrobena dalšímu zkoumání.

Administrativní zátěž

Návrh směrnice počítá se zavedením hlavního poplatníka a hlavního daňového orgánu. Hlavní daňový poplatník zastupuje skupiny před hlavním daňovým orgánem, podává konsolidované daňové přiznání za skupinu, včetně doplňujících dokumentů, které pak budou uloženy do centrální databáze, kde k nim budou mít přístup všechny kvalifikované orgány. Dle současného systému v ČR musí každý poplatník komunikovat sám za sebe s daňovým orgánem, konsolidace pro daňové účely není možná. V **případě skupin** poplatníků se jeví **jako výhodnější systém dle CCTB**.

Podnikatelské prostředí

Skupiny operující napříč Evropou by měly pocítit snížení vyvolaných nákladů zdanění díky aplikaci unifikovaných pravidel. Režim konsolidace pod CCTB by eliminoval nutnost zabývat se oceňováním vnitropodnikových transakcí, pokud by oba členské státy, v nichž spojené osoby sídlí, zavedly CCTB. V neposlední řadě, CCTB by umožnil uplatnění tzv. *trapped losses* (ztráta kterou vykazuje některý z členů skupiny, ale nelze je uplatnit), pomocí režimu přeshraničního uplatňování ztrát.

Politická udržitelnost

Již od počátečních harmonizačních snah se ukázalo, že harmonizace daňových sazeb je členskými státy považována za zásah do suverenity. Systém CCTB proto harmonizuje pouze způsob konstrukce daňového základu. CCTB by tedy měl být politicky udržitelný.

3.4.3 Závěr

Příspěvek zkoumal jednotlivé aspekty, které ovlivňují, který systém zdaňování je výhodnější pro poplatníka. Následující tabulka shrnuje výsledky analýzy, kterou se příspěvek zabýval.

Tabulka 12: Výsledky analýzy dle Nerudové

Systém zdaňování	Kritéria a jejich dopady								
	Příjmy rozpočtu						Administrativní zátěž	Podnikatelské prostředí	Politická udržitelnost
	Obecná pravidla konstrukce základu daně	Aktiva a pasiva	Odčitatelné položky	Příjmy ze zahraničí	Alokace příjmů	Konsolidace			
CCCTB	+		+	+	x	+		+	+
současný systém v ČR		+			x		+		

Zdroj: převzato z NERUDOVA, D. Common consolidated corporate tax base and Czech Tax System: which is more advantageous for the taxpayer?. In: *Proceedings of the 6th International Scientific Conference Finance and the performance of firms in science, education and practice*. 1. vyd. Zlín: Tomas Bata University, 2013, s. 503-518. ISBN 978-80-7454-246-6.

Legenda: + - výhoda

 X - je nutný další výzkum v oblasti

Dle autorky studie je **CCTB výhodnější pro poplatníka než současný systém zdaňování**, alespoň dle **současných poznatků**. V rámci avizovaného projektu bude ještě detailněji empiricky prozkoumán kvantifikovaný dopad na státní rozpočet. Politická udržitelnost a dopad na administrativu a administrativní zátěž bude také předmětem dalšího zkoumání.

4 Možnosti daňové optimalizace ve vybraných zemích EU

Následující část diplomové práce shrnuje metody optimalizace daňové povinnosti v jednotlivých vybraných zemích, tyto metody jsou poté v následující kapitole demonstrovány na modelových příkladech jednotlivých poplatníků i skupin poplatníků dle vnitrostátních předpisů a podle návrhu směrnice o CCTB. Akcentována je především tuzemská úprava, zahraniční jsou detailněji rozvedeny, pokud vykazují značné rozdíly oproti tuzemské.

4.1 Česká republika

Mezi hlavní způsoby daňové optimalizace v ČR patří daňové odpisy, tvorba opravných položky k pohledávkám. Uvedené způsoby budou přiblíženy blíže v následujícím textu.

4.1.1 Daňové odpisy¹

Právní úprava daňových odpisů je zakotvena v § 26 - § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP).

Účetní odpisy představují trvalé snižování aktuální účetní hodnoty majetku v důsledku jeho opotřebení či zastarávání, a toto opotřebení vyjadřují v peněžních jednotkách. Naproti tomu daňové odpisy vyjadřují určité **fiskální hledisko**. Účetní jednotky jsou povinny dle zákona o účetnictví sestavit odpisový plán, podle kterého budou účetní odpisy provádět, nicméně takto stanovené odpisy nejsou pro účely daně relevantní. Nezávisle na účetních odpisech je nutné vypočítat také **daňové odpisy**, které stanoví ZDP.²

Hospodářsky výsledek se pak upravuje podle toho, které z těchto odpisů jsou vyšší, v případě, že jsou **vyšší účetní** odpisy, poplatník si dal do nákladů více, než na kolik měl dle ZDP nárok a musí si o tento rozdíl **navýšit základ daně**. V případě, že jsou **daňové odpisy vyšší**, neuplatnil poplatník náklady v plné výši a o tento rozdíl se **snižuje základ daně**.

¹ DUŠEK, J. *Daně z příjmů 2014: přehledy, daňové a účetní tabulky*. 2014. s. 48.

² DVOŘÁKOVÁ, V., a kol. *Zdaňování příjmu fyzických a právnických osob 2013/2014*. 2014. s. 154.

ZDP pro účely daňového odepisování rozlišuje majetek na hmotný a nehmotný. U každé kategorie je nastavena vstupní cena, od které lze daňově odepisovat.

Vstupní ceny pro jednotlivé kategorie majetku jsou následující: ¹

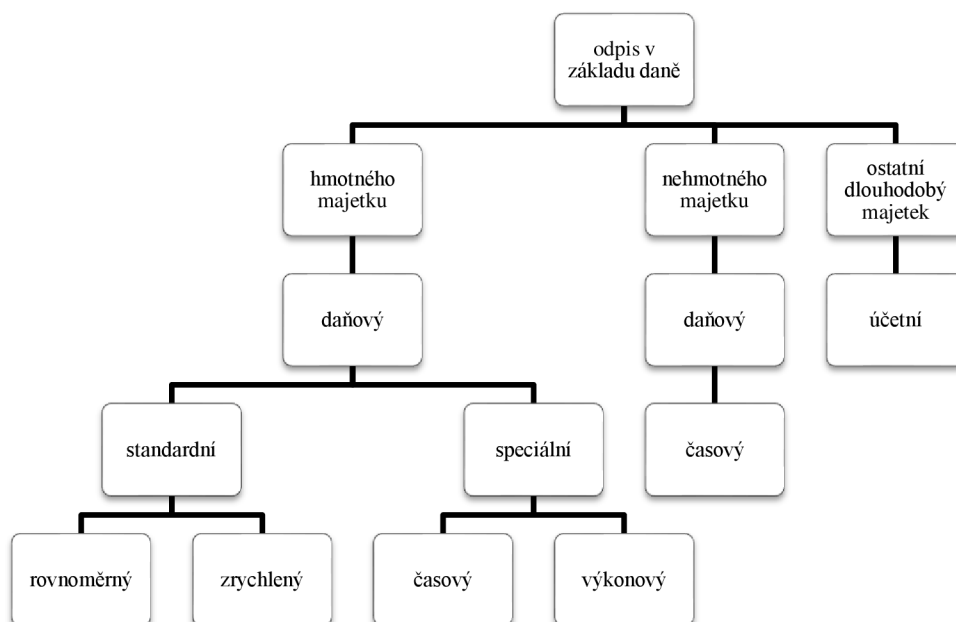
- 40 000 Kč u hmotného majetku (**kromě staveb, budov apod.** – ty je možné odepisovat i při nesplnění kritéria minimální vstupní ceny),
- 60 000 Kč u nehmotného majetku.

V případě odepisování majetku, který nesplňuje kritérium vstupní ceny (drobný hmotný majetek), se účetní odpisy považují za daňové.

Metody odepisování

Následující obrázek ilustruje možnosti daňového odepisování dlouhodobého majetku dle jeho povahy.

Obrázek 5: Schéma odepisování pro stanovení základu daně



Zdroj: převzato z VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2012*. 2012. s. 106.

¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. § 26.

U hmotného majetku se nejčastěji používají standardní odpisy, ZDP umožňuje u standardního odepisování dvě metody, zrychlené odepisování nebo lineární odepisování. Pro obě metody platí několik omezení, jsou to následující:

- metodu odepisování nelze v průběhu odepisování změnit,
- doba odepisování je určena zařazením majetku do příslušné odpisové skupiny a
- odepisování lze přerušit nebo odložit.

Lineární odepisování – definováno v § 31 ZDP, majetek je po zařazení do odpisové skupiny odepisován v prvním roce nižší % sazbou, dále pak stejnou % sazbou až do konce životnosti.

Zrychlené odepisování – definováno § 32 ZDP, majetek je zařazen do odpisové skupiny a odepisován dle tabulky koeficientů. Postup odepisování v 1 roce je následující:

$$\text{Roční odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{koeficient pro 1.rok}}$$

V dalších letech odepisování se postupuje dle následujícího vzorce:

$$\text{Roční odpis} = \frac{\text{zůstatková cena}}{\text{koeficient pro další roky} - \text{počet let po které se už odepisovalo}}$$

Výhodou zrychleného odepisování je vyšší odpis v dřívějších letech na úkor nižšího odpisu v dalších letech.

Odepisování nehmotného majetku – odepisování nehmotného majetku je zakotveno v § 32a ZDP, na rozdíl od hmotného majetku se odpisy počítají s přesností na měsíce. V případě, že je právo k nemovitému majetku určeno smlouvou na dobu určitou, je možné odepisovat s přesností na dny. Odepisuje se od měsíce následujícího po měsíci, v němž byly splněny podmínky pro odepisování (majetek byl zařazen do užívání). Pokud existuje k tomuto majetku právo na užívání, doba odepisování odpovídá době trvání tohoto práva.

V ostatních případech se nehmotný majetek odepisuje lineárně po dobu:

- 18 měsíců u audiovizuálních děl,
- 36 měsíců u software a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje a
- 72 měsíců u ostatního dlouhodobého nehmotného majetku.

Nehmotný majetek může krom vlastníka odepisovat také ten, kdo k němu nabyt právo užívání za úplat. Odpisy nehmotného majetku nelze přerušit.

4.1.2 Možnosti daňové optimalizace pomocí odpisů

Zvýšený odpis v prvním roce – poplatník se může rozhodnout odepsat hmotný majetek v roce pořízení zvýšenou sazbou na úkor ostatních let odpisování. Takovýto postup je vhodný, pokud v prvním roce očekává vysoký kladný VH. Tento postup je možný u majetku zařazeného v odpisových skupinách 1 až 3. Odpis lze v prvním roce zvýšit o 10% a to pouze u poplatníků, kteří jsou prvním odepisovatelem tohoto majetku. Tento postup je možný u lineárních i u zrychlených odpisů. U specifických oborů činností a druhů majetku existují také zvýšené sazby 20% a 15% v prvním roce.¹

Přerušení odepisování – přerušení odpisů je možné u jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku anebo více kusů dlouhodobého hmotného majetku, poplatník přerušit odepisování, protože chce nejprve uplatnit položky snižující základ daně anebo jiné metody, které základ daně sníží. Využití možnosti přerušit odepisování je vhodné u poplatníků, kteří vykazují dlouhodobě ztrátu.² U nehmotného majetku není přerušování odepisování možné.

Využití nižších odpisových sazeb u lineárních odpisů - § 31 ZDP uvádí u všech odpisových skupin **maximální sazby**, pokud je to pro poplatníka výhodné, může se rozhodnout odepisovat méně, tedy aplikovat sazbu nižší, než je maximální. Tento způsob

¹ Sazba 20% u poplatníků s primárně zemědělskou a lesní výrobou na vstupní cenu stroje v klasifikaci produkce CZ-CPA s kódem 28.3; sazba 15% ze vstupní ceny na zařízení pro čištění a úpravu vody a úpravárenské zařízení na zpracování druhotných surovin.

² ROUDNÝ, V. *Daňové plánování 1. část*. [online] 2005. [cit. 2014-03-05]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1557v1533-danove-planovani-1-cast/?search_query=%24issue%3D111&search_results_page=1

je vhodné použít v případě, že chce nejprve uplatnit jiné metody snížení základu daně. Nevýhodou této metody je, že se mění také doba odepisování, je tedy nutné předem odhadnout a vhodně nastavit dobu odepisování.

V praxi se s touto možností příliš nese setkáváme, pravděpodobně proto, že uplatňování daňových odpisů v jiné výši než maximální s sebou nese povinnost jejich evidování pro další zdaňovací období, abychom měli vždy k dispozici údaje o daňové zůstatkové ceně, což může být příliš komplikované při použití většiny účetních a daňových software. Snadno si lze představit, že náklady spojené s úpravou účetního programu, případně vytvořením zvláštní evidence "libovolně" zvolených odpisů převýší daňový přínos, ke kterému dochází snížením celkové sumy daňových odpisů.¹

Využití zrychleného odepisování

Zrychlené odepisování má odlišný průběh přeměny vstupní ceny na daňové náklady než lineární odpisy, v prvních letech jsou odpisy vyšší, v dalších letech se pak snižují. Vzhledem k tomu že metodu odepisování nelze v průběhu měnit, je nutné, aby si poplatník na začátku odepisování rozmyslel, zda se mu tento způsob vyplatí.

4.1.3 Rezervy na opravy hmotného majetku

Daňově účinné rezervy lze dle § 24 odst. 2. písm. i) ZDP tvořit jen podle zvláštního zákona. Tímto zákonem je zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách). Pravidla jejich tvorby a omezení jsou zakotvena v § 7 a souvisejících zákona o rezervách. Výše rezervy je individuální podle majetku, ke kterému je tvořena a odvisí od rozpočtu oprav tohoto majetku a počet zdaňovacích období do doby, kdy má k opravě dojít. Maximální délku tvorby rezervy stanoví zákon o rezervách dle odpisových skupin. Dříve by rezervy na opravy vhodným prostředkem daňové optimalizace, od roku 2009 však mají poplatníci povinnost prostředky deponovat na samostatný účet. Jejich využitelnost pro daňovou

¹ ROUDNÝ, V. *Daňové plánování 1. část*. [online] 2005. [cit. 2014-03-05]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1557v1533-danove-planovani-1-cast/?search_query=%24issue%3D111&search_results_page=1

optimalizaci se tedy značně zhoršila.¹ Dále musí být poplatník schopen prokázat odůvodněnost tvorby rezervy, její výše při daňové kontrole. Zároveň musí ke každé rezervě vést inventární kartu, každoročně provádět inventarizaci a případně rezervu korigovat.

Pokud nebude oprava zahájena nejpozději ve zdaňovacím období následujícím po období, kdy se oprava plánovala, poplatník rezervu zruší, v období jejího zrušení se tato rezerva stává daňovým příjmem.²

4.1.4 Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám umožňují dočasně snížit hodnotu pohledávek, jsou nástrojem dočasného řešení, které předchází jejich konečnému řešení. Daňově účinné opravné položky lze dle § 24 odst. 2. písm. i) ZDP tvořit jen podle zvláštního zákona. Tímto zákonem je stejně jako v případě opravných položek **zákon o rezervách**, který definuje určitá omezení pro jejich tvorbu a také jejich maximální výše. Obecně platné zásady pro tvorbu zákonných opravných položek jsou následující:³

- Existence pohledávky je nezpochybnitelná;
- v případě, že by byla pohledávka nabyta postoupením, lze vytvořit opravnou položku, jen pokud byla uhrazena pořizovací cena;
- opravné položky nelze tvořit z pohledávkám mezi spojenými osobami (definice dle § 23 odst. 7 ZDP), časový test tohoto vztahu je k okamžiku vzniku pohledávky;
- opravné položky nelze tvořit k pohledávkám vzniklých z titulu půjčky, úvěru, zálohy, smluvní sankce a dále k pohledávkám, u kterých nebylo účtováno do výnosů, a nebyly zahrnuty do obecného základu daně;
- pohledávka není promlčená.

¹ KORÍNEK, M. *Rezervy na opravu hmotného majetku po 1. 1. 2009*. [online] 2009. [cit. 2014-03-05]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4943v6943-rezervy-na-opravu-hmotneho-majetku-po-1-1-2009/>

² Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. § 7 odst. 6.

³ HNÁTEK, M., ZÁMEK, D. *Daňové a nedaňové náklady 2012*. 2012. s. 100.

V oblasti opravných položek k **nepromlčeným pohledávkám** proběhly mezi lety 2013 a 2014 velké změny. Ke změnám došlo zejména ve snížení počtu časových pásem v závislosti na době od data splatnosti ale také v některých dalších aspektech, změny uvádí následující přehled.

Stav do 31. 12. 2013¹

Do konce roku 2013 byly pohledávky rozdělovány na tzv. „podlimitní“ (rozvahová hodnota do 200 000 Kč) a „nadlimitní“ (rozvahová hodnota nad 200 000 Kč). U podlimitní pohledávky není nutnost zahajovat **řízení** (soudní, správní nebo rozhodčí) pro tvorbu opravné položky v minimální výši (20% z hodnoty pohledávky), pro tvorbu opravné položky ve vyšší hodnotě je však nutné řízení zahájit. U nadlimitních pohledávek je nutno řízení zahájit vždy. Výše opravných položek platná do konce roku 2013 je následující:

- 20% po uplynutí 6 měsíců,
- 33% po uplynutí 12 měsíců,
- **50% po uplynutí 18 měsíců,**
- 66% po uplynutí 24 měsíců,
- 80% po uplynutí 30 měsíců,
- **100% po uplynutí 36 měsíců.**

Stav od 1. 1. 2014²

Od začátku roku došlo ke značnému zjednodušení, výše opravných položek v zůstala zachována, nové výše opravných položek od roku 2014 jsou:

- 50% po uplynutí 18 měsíců,
- 100% po uplynutí 36 měsíců.

Důležitou změnou je fakt, že od roku 2014 **není nutné mít zahájeno řízení** za účelem vydobytí pohledávky. Tato změna jistě přispěje k využitelnosti opravných položek k pohledávkám jako prostředku daňové optimalizace. Důležitým detailem je, že uvedené změny platí pouze na pohledávky vzniklé po 1. lednu 2014, pohledávky staršího data se

¹ Zpracováno dle HNÁTEK, M., ZÁMEK, D. *Daňové a nedaňové náklady 2012*. 2012. s. 101.

² Zpracováno dle HNÁTEK, M., ZÁMEK, D. *Daňové a nedaňové náklady 2014*. 2014. s. 107-111.

řídí podle dosavadních předpisů. **Výjimkou** jsou pohledávky **nabyté postoupením** s rozvahovou hodnotou nad 200 000 Kč, u těch stále platí podmínka nutnosti zahájení řízení.

4.2 Slovenská republika

Slovenská republika má velmi podobný systém zdaňování právnických osob jako Česká republika. V následujícím textu jsou tedy uvedeny jen odlišné úpravy.

4.2.1 Daňové odpisy

Právní úprava obsažena v zákoně č. 595/2003 Zb., o dani z příjmov, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP_{SVK}), zejména v § 22 – 29.

Metody odepisování

Slovenský ZDP umožňuje rovněž dvě metody odepisování: **rovnoměrnou** a **zrychlenou**. Oproti českému ZDP je patrný zejména menší počet odpisových skupin a rozdílné doby odepisování. Postupy při obou metodách jsou téměř shodné jako v ČR.

Drobný rozdíl je u **lineárního odepisování**, kde je sazba v prvním roce a v dalších letech shodná, zatímco v ČR je sazba v prvním roce nižší.

Zároveň **nemá** poplatník **nárok na odpis v plné roční výši**, ale pouze **poměrnou část** v závislosti na měsíci, kdy byl majetek zařazen do užívání. Poměrná část odpisu se vypočte jako počet měsíců zbývajících do konce zdaňovacího období počínající měsícem zařazení do užívání, toto platí pro rovnoměrné i zrychlené odepisování (tj. odpis je možný již v měsíci zařazení do užívání).

4.2.2 Možnosti daňové optimalizace pomocí odpisů

Přerušování daňového odepisování

Zakotveno v § 22 ZDP_{SVK}, poplatník se může obdobně jako v ČR rozhodnout přerušit daňové odepisování majetku pokud chce tyto odpisy „ušetřit“ na později proto, že očekává nízký výsledek hospodaření, ztrátu či hodlá dosáhnout snížení základu daně jinými prostředky daňové optimalizace.

4.2.3 Rezervy a opravné položky

Úprava obsažena v § 20 ZDP_{SVK}, rezervy a opravné položky je možno tvořit k nepromlčeným pohledávkám, nabytému majetku a pohledávkám k dlužníkům v konkurzu.

Vhodným prostředkem daňové optimalizace jsou **opravné položky k nepromlčeným pohledávkám**. Pokud existuje riziko, že dlužník nezaplatí včas nebo v plné výši a za předpokladu, že byla zahrnuta do příjmů, může poplatník vytvořit opravnou položku procentem ze jmenovité hodnoty pohledávky bez příslušenství, v závislosti na době, která uplynula od splatnosti pohledávky a to:

- 20% jmenovité hodnoty pokud uplynulo 360 dní,
- 50% jmenovité hodnoty pokud uplynulo 720 dní,
- 100% jmenovité hodnoty, pokud uplynulo 1080 dní.¹

Další typ opravných položek k pohledávkám jsou **opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkurzním nebo restrukturalizačním řízení**. Tyto opravné položky jsou daňovým výdajem, pokud byly přihlášeny v lhůtě určené usnesením soudu o vyhlášení konkurzu nebo o povolení restrukturalizace. Opravné položky lze tvořit maximálně do výše jmenovité hodnoty pohledávky, bez příslušenství.

Další prostor pro daňovou optimalizaci nabízejí **rezervy**. Daňově uznatelné rezervy jsou vymezeny v § 20 odst. 9 ZDP_{SVK}. Patří sem zejména:

¹ Zákon č. 595/2003 Zb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. § 20 odst. 14.

- Rezervy na nevyčerpané dovolené zaměstnanců včetně příspěvků na sociální a zdravotní pojištění, které platí zaměstnavatel za zaměstnance,
- nevyfakturované dodávky a služby.

ZDP_{SVK} vymezuje i další specifické případy, ty se ale netýkají všech poplatníků a proto zde nejsou uvedeny (jde zejména o těžbu, nakládání s odpady, lesní činnost, apod.). Při tvorbě jak opravných položek, tak rezerv je třeba dávat pozor na přehnané nadhodnocování těchto položek, poplatník musí při daňové kontrole umět prokázat účelnost těchto položek.¹

4.2.4 Daňová licence

Od roku 2014 (týká se tedy až daňových přiznání podávaných v roce 2015) zavádí Slovenská republika novinku, je jí tzv. „daňová licence“. Jde o **minimální výši daně**, kterou bude poplatník platit za to, že vůbec podniká. Odůvodněním zavedení tohoto opatření bylo, že na Slovensku v letech 2009 až 2013 nezaplatilo až 25% firem na daních vůbec nic. Výše daňové licence se odvíjí od tržeb a skutečnosti, zda je subjekt plátcem DPH. Výška daňové licence je následující:

- 480 € pro neplátce DPH s tržbami do 500 000 €,
- 960 € pro plátce DPH s tržbami do 500 000 €,
- 2 880 € pro subjekty s tržbami nad 500 000 €.

Od uložení daňové licence může být upuštěno ve vymezených případech, nebudou ji platit nové firmy v roce, v němž byly založeny, subjekty nepodnikající za účelem dosažení zisku, poplatníci v konkurzu a likvidaci, a poplatníci provozující chráněnou dílnu či pracoviště.²

¹ Podnikajte.sk. *Daňová optimalizácia s využitím tvorby opravných položiek a rezerv*. [online] 2013. [cit. 2014-03-05]. Dostupné z: <http://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/989/category/dan-z-prijmov/article/danova-optimalizacia-s-vyuzitim-tvorby-opravných-poloziék-a-rezerv.xhtml>

² Podnikam.sk. *Daňové licencie pre podnikateľov. Všetko o daňových licenciách*. [online] 2013. [cit. 2014-03-05]. Dostupné z: <http://www.podnikam.webnoviny.sk/dane-odvody/dan-prijmu/danove-licencie-podnikatelov-vsetko-danovych-licenciach/33668>

Pokud bude vypočtená daň vyšší, než je daňová licence, zaplatí poplatník tuto částku daně, pokud bude nižší tak zaplatí příslušnou výši daňové licence. Daňovou licenci je tedy třeba brát v úvahu při použití metod daňové optimalizace, poplatník bude vždy muset zaplatit minimálně tuto částku, proto nemá smysl snižovat daňovou povinnost níže, než je částka licence.

4.3 Estonsko

Estonsko má oproti ostatním srovnávaným státům velmi specifický způsob zdaňování firem. Estonský daňový systém je považován za jeden z nejjednodušších a nejvíce unikátních na světě. Daň z příjmu právnických osob ve formě známé z ČR neexistuje, zisky jsou zdaňovány až při výplatě podílů – tzv. daň z dividend. **Některé příjmy** ale stále **podléhají zdanění ještě na úrovni podniku**, a to takové, které by byly v tradičních daňových systémech daňově neúčinné, jsou to zejména:¹

- **Zaměstnanecké benefity** – veškeré benefity jsou považovány za zdanitelné – s výjimkou zaměstnaneckých akcií při dodržení určitých podmínek. Od roku 2012 jsou příspěvky hrazené zaměstnavatelem na III. pilíř penzijního spoření zaměstnanců daňově uznatelné, pokud je dodržen strop 6000 € na zaměstnance a zároveň částka nepřesáhne 15% objemu plateb tomuto zaměstnanci;
- Náklady a platby nesouvisející s předmětem podnikání.
- **Dary** – pokud překročí povolenou hranici, a to maximálně 3% z báze pro sociální pojištění² v kalendářním roce a zároveň 10% ze zisku minulého roku.
- **Náklady na reprezentaci** – jen pokud překročí povolenou hranici. Ta je stanovena jako 32€/měsíc + 2% z celkových hrubých mezd v tomto měsíci. 32€/měsíc je kumulativní, pokud není vyčerpáno v jednom měsíci, přesouvá se celá nebo její zbytek do dalších měsíců.³

¹ E&Y. *Doing business in Estonia*. [online] 2013. [cit. 2014-03-09]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Doing_Business_in_Estonia/\\$FILE/Doing%20Business%20in%20Estonia.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Doing_Business_in_Estonia/$FILE/Doing%20Business%20in%20Estonia.pdf)

² Bázi pro sociální pojištění jsou hrubé mzdy.

³ RevalHansa.ee. *Overview of taxes in Estonia*. [online] 2013. [cit. 2014-03-09]. Dostupné z: <http://revalhansa.ee/en/accounting/overview-of-taxes-in-estonia/>

Veškeré tyto příjmy jsou zdaňovány **sazbou 21/79 (tedy asi 26,6%) na úrovni firmy**. Sazba daně při **výplatě podílů je 21%**.

4.3.1 Možnosti daňové optimalizace

Odpisy, opravné položky, rezervy, ztráty z minulých let a další obvyklé metody daňové optimalizace v Estonsku neexistují. Určitý prostor pro daňovou optimalizaci může poskytnout právě nepřekročení limitů u výše uvedených nákladů. Dalším způsobem je vyplácení **mezd formou podílů**, tento způsob je v Estonsku velmi rozšířený proto, že z mezd je nutné platit daň z příjmu, sociální daň a příspěvky na nezaměstnanost, naproti tomu podíly podléhají pouze dani z dividend.¹ Tato možnost představuje úsporu jak pro zaměstnance, tak pro zaměstnavatele. Dalším často využívaným způsobem daňové optimalizace je **nevyplácení podílů**, mnoho majitelů firem používá svoji firmu jako „kasičku“, ze které pak vyvádějí peníze jen tehdy, kdy je potřebují na osobní spotřebu, a to buďto formou dividend anebo nelegálními metodami.²

¹ SANDER, P., a kol. *THE USE OF TAX PLANNING SCHEMES BASED ON THE DIFFERENTIAL TAXATION OF LABOR INCOME AND CAPITAL IN ESTONIA*. [online] 2011. [cit. 2014-03-11]. s. 428. Dostupné z: <http://ojs.utlib.ee/index.php/TPEP/article/download/892/869>

² tamtéž, s. 438.

4.4 Velká Británie

Velká Británie má také velmi odlišný způsob zdaňování než ostatní srovnávané státy, zdanitelný příjem společnosti se dělí do několika kategorií a to:

- *příjem z podnikání,*
- *příjem z majetku,*
- *příjem z dlouhodobých půjček,*
- *příjem z derivátů,*
- *zisky v souvislosti s dlouhodobým nehmotným majetkem,*
- *zisky z dispozice s know-how a prodej patentových práv,*
- *různý příjem.¹*

Vzhledem k tomu, že každá kategorie má vlastní pravidla pro uznávání nákladů a další specifika, jsou dále uvedena pouze fakta týkající se hlavní činnosti společnosti, tedy příjmy z podnikání.

Příjmy z podnikání

Tato kategorie obsahuje hlavní činnosti firmy, základem daně je výsledek hospodaření zjištěný z účetnictví upravený o operace, které nespádají do hlavní činnosti firmy.

Velká Británie nemá klasické daňové odpisy, jako je tomu v ostatních srovnávaných státech, nahrazuje je celou řadou odčitatelných položek (*capital allowances*). Tyto odčitatelné položky jsou zakotveny ve zvláštním předpisu **Capital Allowances Act.**²

¹ SKALICKÁ, H. Zdaňování společností ve Velké Británii. *Daně a právo v praxi*, 2011, č. 8. s. 42-45.

² Capital Allowances Act 2001 je dostupný z: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2001/2>

4.4.1 Odčitatelné položky

Odčitatelných položek existuje obrovské množství, pro většinu podniků je jich však dostupné omezené množství. Tyto uvádí následující text.

AIA – Annual investment allowance

Na tuto odčitatelnou položku má nárok každý poplatník, který v daném období investuje do strojů a vybavení, kromě aut. Její výše se velmi často mění, v současnosti je na historickém maximu a to £ 250 000.¹ V praxi to znamená, že prvních £ 250 000 investovaných do kvalifikovaného majetku je ve zdaňovacím období daňově účinných, u menších firem se tedy může stát, že tuto částku vůbec nevyčerpají.

WDA – Writing Down Allowance

Tato odčitatelná položka více připomíná klasické odpisy. Vstupní cenou pro výpočet je pořizovací cena majetku snižena o ostatní investiční pobídky (např. výše zmíněná AIA). Aktiva se pro účely uplatnění této odčitatelné položky rozdělují do dvou souborů (*pool*), jsou to: hlavní soubor aktiv (*main pool*) a soubor aktiv se speciální sazbou (*special rate pool*).

Sazby pro WDA jsou **8%** soubor se speciální sazbou a **18%** pro hlavní soubor, při výpočtu se vychází ze zůstatkové hodnoty poolu z předchozího období, navýšeného o nově pořízený majetek ve zdaňovacím období.

Do **hlavního souboru aktiv** spadá většina běžných aktiv, jako jsou stroje, výrobní a procesní vybavení, bílá technika, počítače, chladicí a větrací zařízení, vybavení budov jako jsou koberce, vany, umyvadla apod.²

Do skupiny se **speciální sazbou spadají zejména** auta nesplňující emisní limity (v současnosti 130g CO₂ na ujetý kilometr). Dále pak speciální elektrické systémy jako osvětlení, eskalátory a výtahy, systémy chlazení vodou a majetek dlouhou dobou použitelnosti (nad 25 let).

¹ HM Revenues & Customs. *Capital allowances on plant and machinery*. [online] 2013. [cit. 2014-04-14]. Dostupné z: <http://www.hmrc.gov.uk/capital-allowances/plant.htm>

² tamtéž

5 Modelové příklady optimalizace daňové povinnosti poplatníků

Následující příklady demonstrují metody optimalizace modelových poplatníků a skupin poplatníků dle příslušných předpisů jednotlivých států. Takto vypočtená daň bude srovnána s tou, kterou by poplatníci dosáhli za použití návrhu směrnice CCTB. Pro přepočítání kurzů byl použit kurz 28 Kč/EUR a 32 Kč/GBP.¹

5.1 Příklad 1: ČR – malá firma

Poplatník, firma CZ-SME, s. r. o. vykázala výsledek hospodaření ve výši **1 984 192 Kč**. Kromě toho došlo v průběhu účetního období k následujícím operacím, které nebyly do výsledku hospodaření zahrnuty, pokud není uvedeno jinak:

- V listopadu byl pořízen (a zařazen do užívání) dlouhodobý majetek, pořizovací cena 736 064 Kč, náklady na dopravu byly 6 048 Kč, zařazen v II. odpisové skupině, firma je prvním odepisovatelem, **účetně** je majetek odepisován od měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zařazen, a to lineárně po dobu 60 měsíců;
- poskytnut dar ve výši 32 032 Kč nemocnici na léčbu leukemie;
- výdaje na reprezentaci ve výši 48 160 Kč, zahrnuty do VH;
- hrubé mzdy vyplacené zaměstnancům činily 796 000 Kč (tato operace je již zohledněna ve VH), počet zaměstnanců je 3, z nichž jeden je ZTP, jedná se o lehčí zdravotní pojištění (přepočtený počet je 1);
- firma nakoupila cenné papíry za 517 664 Kč, v průběhu roku se jí je podařilo prodat za 612 640 Kč;
- firma obdržela výplatu dividend od společnosti, PL-SME, ve které má 15% podíl na základním kapitálu (a jsou splněny další podmínky dle § 19 ZDP), výše vyplacených dividend je v přepočtu 384 160 Kč.

¹Kurzy měn byly zvoleny a zaokrouhleny tak, aby umožnily snadný přepočítání a porovnání, kurzy odpovídají průměru za listopad 2013. Měsíční kurzy za listopad 2013 dostupné zde: http://www.kurzy.cz/kurzy-men/kurzy.asp?A=H&interval_typ=3&rok=2013&interval=11

Následující tabulka obsahuje průběh účetního odepisování nově pořízeného dlouhodobého majetku, měsíční odpis majetku je 12 369 Kč.

Tabulka 13: Účetní odpisy majetku - firma CZ-SME, s. r. o.

Rok	Počet měsíců	Roční odpis	Zůstatková cena
2013	1	12 369	729 743
2014	12	148 428	581 315
2015	12	148 428	432 887
2016	12	148 428	284 459
2017	12	148 428	136 031
2018	11	136 031	0
Celkem	60	742 140	x

Zdroj: vlastní zpracování

Majetek byl zařazen do užívání v listopadu 2013, na rok 2013 tedy připadá pouze jeden účetní odpis (za prosinec 2013).

Následující tabulka obsahuje volbu vhodného způsobu daňového odepisování. Kritériem je co nejvyšší roční odpis za rok 2013.

Tabulka 14: Volba vhodné metody odepisování - firma CZ-SME, s. r. o.

Metoda odepisování	Lineární	Lineární - zvýšený odpis v 1. roce	Zrychlený	Zrychlený - zvýšený odpis v 1. roce
Odpis v %	11%	21%		30%
Odpis - koeficient			5	
Odpis v Kč	81 633	155 844	148 423	222 634
Suma daňových odpisů	81 633	155 844	148 423	222 634
Suma účetních odpisů	12 369	12 369	12 369	12 369
Rozdíl (daňový - účetní)	69 264	143 475	136 054	210 265

Zdroj: vlastní zpracování

Jak vyplývá z předchozí tabulky, v tomto případě je pro minimalizaci daňové povinnosti nejlepší použít metodu zrychleného odpisu se zvýšeným odpisem v prvním roce.

Následující tabulka zobrazuje postup při stanovení daňové povinnosti poplatníka CZ-SME.

Tabulka 15: Výpočet daňové povinnosti firmy CZ-SME, s. r. o.

Výpočet daňové povinnosti firmy CZ-SME, s. r. o.			
Popis		upraveno v ZDP	Kč
VH z účetnictví		§ 23 (3) a)	1 984 192
Rozdíl účetních a daňových odpisů (daňové > účetní)	-	§ 26 až § 33¹	210 265
Výnos z prodeje cenného papíru	+	§ 18 (1)	94 976
Náklady na pohoštění obchodních partnerů	+	§ 25 (1) t)	48 160
Přijaté dividendy od dceřiné společnosti		§ 19 (1) ze) - osvobozeno	384 160
Dar na léčbu leukemie	+	§ 25 (1) t)	32 032
Základ daně			1 949 095
Ztráta z minulých let	-	§ 34 (1)	0
Náklady na výzkum a vývoj	-	§ 34 (4)	0
Upravený základ daně			1 949 095
Dar na charitativní účely	-	§ 20 (8)	32 032
Snížený základ daně			1 917 063
Zaokrouhlení na tisíce dolů		§ 21(1)	1 917 000
Sazba daně	*	§ 21(1)	19%
Daň			364 230
Slevy na dani	-	§ 35 (1) a)	18 000
Výsledná daňová povinnost			346 230

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledná daňová povinnost firmy CZ-SME, s. r. o. tedy bude **346 230 Kč**.

¹ dle BRYCHTA, I. a kol. *Meritum Daň z příjmů 2013*. s. 163.

5.2 Příklad 2: Skupina malých firem dle vnitrostátních předpisů a dle CCTB

Firma CZ-SME, s. r. o. je členem skupiny. Skupinu kromě ní tvoří tři společnosti¹ usazené v jednotlivých srovnávaných státech, pojmenované SK-SME, s. r. o.; UK-SME, Ltd. a ES-SME, OÜ². Následující příklad řeší, jak se bude lišit daňová povinnost firem v jednotlivých státech. Jak je již známo z předchozího příkladu, výsledná daňová povinnost firmy CZ-SME, s. r. o., byla **346 230 Kč**. Zadání je stejné jako u české firmy, ovšem při respektování specifik jednotlivých států (měna, sazba daně, apod.).

5.2.1 SK-SME, s. r. o. – rozdíly oproti ČR

Následující výčet analyzuje jednotlivé operace v porovnání s ČR:

- V případě **daňových odpisů** je v roce pořízení možné uplatnit odpis v aliquotní výši, v případě zařazení majetku v listopadu má firma nárok na $\frac{2}{12}$ ročního odpisu, toto platí jak u lineárních [dle § 27 (2) ZDP_{SVK}], tak u zrychlených odpisů [§ 28 (2) ZDP_{SVK}]. Majetek byl zařazen v odpisové skupině 1, doba odepisování (daňová) je 4 roky. Účetní doba odepisování je 60 měsíců jako v ČR.
- **Dary** nejsou podle ZDP_{SVK} uznatelným daňovým nákladem a nelze je ani odečíst jako nezdánitelnou část základu daně dle § 11 ZDP_{SVK}.
- Náklady na **reprezentaci** jsou dle § 21 odst. 1 písm. h) ZDP_{SVK} neuznatelné, pokud nejde o reklamní předměty do 17 € za kus. Tato podmínka není splněna.
- Pokud je splněna podmínka, že alespoň 20% zaměstnanců má zdravotní postižení (což je tomto případě je splněno), snižuje se případná **daňová licence na polovic**; pro účely případného výpočtu daňové licence se uvažuje, že firma je plátcem DPH. Slovenský ZDP žádné jiné výhody spojené se zaměstnáváním občanů se zdravotním pojištěním neposkytuje – **daňová licence bude aktuální až pro daňová přiznání podávaná za rok 2014.**

¹ Pro účely tohoto příkladu se uvažuje, že mají stejný výsledek hospodaření a proběhly u nich ty samé operace jako v případě české společnosti.

² OÜ neboli Osühing je formou společnosti zhruba odpovídající s. r. o., jde o nejobvyklejší formu podnikání v Estonsku.

- **Dividendy** nejsou na Slovensku předmětem daně, pokud jde o dividendy vyplacené ze zisku dosaženého po 1. lednu 2004. **Nejsou předmětem daně** dle § 12 odst. 7 písm. c) ZDP_{SVK}.¹
- **Příjmy z cenných papírů** jsou standardně zdanitelným příjmem, základem daně je rozdíl mezi výnosy a náklady z obchodování s cennými papíry dle § 19 odst. 2 písm. f) ZDP_{SVK}, případná ztráta by byla za splnění určitých podmínek daňovým výdajem.²

¹ SKALICKÁ, H. *Zdaňování společností na Slovensku*. [online] 2011. [cit. 2014-05-11].

Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33458v42902-zdanovani-spolcnosti-na-slovensku/?search_query=dividendy%20slovensko&search_results_page=

² Při splnění podmínky, že jejich pořizovací cena byla vyšší než prodejní a příjem z prodeje není vyšší než 10% odchylka od průměrného kurzu zveřejňovaného burzou v den jejich nákupu a prodeje.

Výpočet lineárních odpisů je stejný jako v případě ČR, jak uvádí následující tabulka.

Tabulka 16: Účetní odpisy majetku - firma SK-SME, s. r. o.

Rok	Počet měsíců	Roční odpis v €	Zůstatková cena v €	Roční odpis v Kč	Zůstatková cena v Kč
2013	2	883	25 621	24 737	717 375
2014	12	5 301	20 320	148 425	568 950
2015	12	5 301	15 019	148 425	420 525
2016	12	5 301	9 718	148 425	272 101
2017	12	5 301	4 417	148 425	123 676
2018	10	4 417	0	123 676	0
Celkem	60	26 504	x	742 140	x

Zdroj: vlastní zpracování

Následující tabulka ukazuje výpočet daňových odpisů zrychleným a lineárním odpisem, na Slovensku je odpis v prvním roce vždy stejný oběma metodami.

Tabulka 17: Účetní odpisy majetku - firma SK-SME, s. r. o.

Metoda odepisování	Lineární v €	Zrychlený v €	Lineární v Kč	Zrychlený v Kč
Alikvotní část ročního odpisu	2/12	2/12	2/12	2/12
Odpis	1/4		1/4	
Odpis - koeficient		4		4
Odpis v €	1 104	1 104	30 921	30 921

Zdroj: vlastní zpracování

Z předchozích dvou tabulek vyšly účetní odpisy ve výši 883 € a daňové ve výši 1 104 €, rozdíl je tedy 221 €, což je 6 188 Kč. Vzhledem k tomu, že daňové odpisy jsou vyšší, tento rozdíl bude snižovat základ daně.

Následující tabulka znázorňuje výpočet daňové povinnosti firmy SK-SME. Na rozdíl od ČR, tento výpočet již zahrnuje rozdíl účetních a daňových odpisů, protože není nutné zkoumat, která metoda odepisování by vedla k nižší daňové povinnosti.

Tabulka 18: Výpočet daňové povinnosti firmy SK-SME, s. r. o.

Výpočet daňové povinnosti firmy SK-SME, s. r. o.				
Popis		komentář	€	v Kč
VH z účetnictví			70 864	1 984 192
Přijaté dividendy od dceřiné společnosti		§ 12 (7) c) - není předmětem daně	13 720	384 160
Položky zvyšující základ daně				
Zisk z prodeje cenného papíru	+	§ 19 (2) f) - základem daně je rozdíl výnosů a nákladů	3 392	94 976
Náklady na pohoštění obchodních partnerů	+	§ 21 (1) h) - není daňovým nákladem	1 720	48 160
Dar na léčbu leukemie	+	§ 21 (1) - není daňovým nákladem	1 144	32 032
Celkem	+		6 256	175 168
Položky snižující základ daně	-			
Rozdíl účetních a daňových odpisů (D>U)	-		221	6 188
Celkem	-		221	6 188
Základ daně			76 899	2 153 172
Odečet daňové ztráty	-	§ 30	0	0
Zaokrouhlení		§ 47 (1) - na eurocenty směrem dolů	76 899	2 153 172
				0
Upravený základ daně			76 899	2 153 172
Sazba daně	*	§ 15 b)	23%	23%
Daň			17 687	495 230
Výsledná daňová povinnost			17 687	495 230

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledná daňová povinnost firmy bude **17 687 €**, tedy **495 230 Kč**, tedy vyšší než **346 230 Kč** u české firmy.

5.2.2 UK-SME, Ltd. – rozdíly oproti ČR

- Účetní odpisy jsou v UK spíše pro potřeby poplatníka, aby měl přehled o opotřebení jednotlivých aktiv. Do výpočtu daně ani hospodářského výsledku nevstupují.
- Příjem z prodeje cenných papírů jde zdaněn v rámci kapitálových příjmů (*capital gains*), sazba je stejná jako hlavní sazba daně, ztráty z kapitálového příjmu však mohou být uplatněny jen oproti jiným kapitálovým příjmům;
- Dividendy jsou v tomto případě osvobozeny od daně, protože se na ně vztahuje *small company exemption*.¹
- Výdaje na reprezentaci nejsou daňově účinné.
- Pobídky pro zaměstnávání osob se ZTP jsou v UK řešeny jinak, žádné daňové účinky z toho neplynou.²
- Z titulu pořízení dlouhodobého majetku si firma může nárokovat *AIA - annual investment allowance* ve výši £ 250 000³. Samozřejmě může čerpat je do takové výše, kolik skutečně v období investovala. Vzhledem k tomu že částka *AIA* je pro toto období takto vysoká⁴, nemá již nárok na jiné odčitatelné položky (*WDA – writing down allowance* se uplatňuje, jen pokud *AIA* je vyčerpána).
- Protože základ daně je nižší než £ 300 000, použije se nižší sazba daně ve výši 20%.

¹ Buzzacott.co.uk. *Dividends and the dividend exemption*. [online] 2013.[cit. 2014-05-22] Dostupné z: <http://www.buzzacott.co.uk/getattachment/e40747d8-5c5d-480b-8501-7f9b88b678fb/dividends-and-the-dividend-exemption>

² Zaměstnavatel si může zažádat o tzv. *Wage incentive*, pokud nabídne práci mladému člověku (věk 18-24 let) se ZTP, práce musí trvat alespoň 26 týdnů.

³ ACCAGLOBAL.com *A guide to Annual Investment Allowance*. [online] 2013. [cit. 2014-05-13]. Dostupné z: <http://www2.accaglobal.com/pubs/uk/members/publications/guides/tax/AIA.doc>

⁴ Jedná se o krátkodobé opatření pro podporu ekonomiky platné na investice mezi 1. 1. 2013 a 31. 12. 2014. Předtím byla výše této odčitatelné položky pouze £ 25 000.

Následující tabulka obsahuje postup výpočtu daňové povinnosti v případě britské firmy.

Tabulka 19: Výpočet daňové povinnosti firmy UK-SME, Ltd.

Výpočet daňové povinnosti firmy UK-SME, Ltd.				
Popis		komentář	£	v Kč
VH příjem z podnikání			62 006	1 984 192
Náklady na pohoštění obchodních partnerů	+		1 505	48 160
Odčitatelná položka - AIA	-		23 191	742 112
Příjem z podnikání celkem			40 320	1 290 240
				0
VH příjem z kapitálového majetku			0	0
Výnos z prodeje cenného papíru	+		2 968	94 976
Přijaté dividendy od dceřiné společnosti		osvobozeno	12 005	384 160
Příjem z kapitálového majetku celkem			2 968	94 976
Základ daně			43 288	1 385 216
Sazba daně	*		20%	20%
Daň			8 658	277 043
Výsledná daňová povinnost			8 658	277 043

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledná daňová povinnost britské firmy je £ 8 658, tedy **277 043 Kč**.

5.2.3 ES-SME, OÜ – rozdíly oproti ČR

Jak již bylo uvedeno v předchozí části, Estonsko má velmi specifický daňový systém, většina příjmů se na úrovni vůbec nezdaňuje a daň z příjmu právnických osob jako taková neexistuje. Pro potřeby tohoto příkladu se tedy vypočte příjem, který by plynul ze společnosti jedinému vlastníkovi při výplatě podílu na zisku.

- odpisy dlouhodobého majetku v Estonsku nejsou omezeny, odpis je tedy v plné výši vstupní ceny;
- dary se zdaňují na úrovni podniku, jen pokud překročí povolený limit, ten je 3% hrubých mezd v období anebo více než 10% základu daně minulého roku. Tento limit nebyl překročen;

- výdaje na reprezentaci se zdaňují na úrovni podniku jen za předpokladu, že překročí určitou hranici. Ta je stanovena na 32€ měsíc + 2% hrubých mezd. Tento limit nebyl překročen;
- ze zaměstnávání osob se ZTP v Estonsku žádné daňové výhody neplynou;
- zisk z prodaných cenných papírů je zdanitelným příjmem;
- dividendy od dceřiné společnosti jsou osvobozeny, aplikuje se tzv. *participation exemption* – pokud příjemce drží ale alespoň 10% podíl na společnosti vyplácející dividendy, jsou tyto dividendy osvobozeny.

Následující tabulka zobrazuje postup při výpočtu daně z podílu na zisku.

Tabulka 20: Výpočet daňové povinnosti firmy ES-SME, OÜ.

Výpočet daňové povinnosti firmy ES-SME, OÜ				
Popis		komentář	€	v Kč
VH z účetnictví			70 864	1 984 192
Výnos z prodeje cenného papíru	+	příjem dosud nezahrnutý	3 392	94 976
Přijaté dividendy od dceřiné společnosti		osvobozeno	13 720	384 160
Náklady na pohoštění obchodních partnerů		limit nepřekročen	1 720	48 160
Dar na léčbu leukemie		limit nepřekročen	1 144	32 032
Odpis majetku v plné výši	-	daňový náklad dosud nezahrnutý	26 504	742 112
Výsledek hospodaření společnosti			47 752	1 337 056
Základ daně			47 752	1 337 056
Sazba daně při výplatě podílu	*		21%	21%
Daň			10 028	280 782
Výsledná daňová povinnost			10 028	280 782

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledná daňová povinnost estonské firmy je 10 028 €, tedy **280 782 Kč**.

5.2.4 Srovnání dle směrnice o CCTB

Následuje aplikace směrnice CCTB na modelový příklad malé firmy CZ-SME, s. r. o., výsledky však budou po úpravě o sazbu daně aplikovatelné na všechny modelové společnosti. Vzhledem k tomu že směrnice o CCTB nevychází z účetních dat, je nutné doplnit zadání o některá data.

Stav k 31. 11. 2013

Příjmy:	17 000 000 Kč
Odčitatelné výdaje:	14 615 808 Kč
Celkem dlouhodobý majetek:	8 000 000 Kč

Struktura majetku

Odpisy tohoto majetku jsou již zahrnuty v odčitatelných výdajích

Soubory aktiv:	4 000 000 Kč
Aktiva s dlouhou životností:	4 000 000 Kč

Během posledního měsíce roku došlo 2013 k následujícím událostem:

- poskytnut dar ve výši 32 032 Kč nemocnici na léčbu leukemie;
- výdaje na reprezentaci ve výši 48 160 Kč, zahrnuty do VH;
- hrubé mzdy vyplacené zaměstnancům činily 796 000 Kč (tato operace je již zohledněna v odčitatelných výdajích), počet zaměstnanců je 3, z nichž jeden je ZTP, jedná se o lehčí zdravotní pojištění (přepočtený počet je 1);
- firma nakoupila cenné papíry za 517 664 Kč, do konce roku se jí je podařilo prodat za 612 640 Kč;
- firma obdržela výplatu dividend od společnosti, PL-SME, ve které má 15% podíl na základním kapitálu, výše vyplacených dividend je v přepočtu 384 160 Kč;
- byl pořízen dlouhodobý majetek, pořizovací cena 736 064 Kč, náklady na dopravu byly 6 048 Kč, majetek bude zařazen do souboru aktiv.

Posouzení jednotlivých položek dle směrnice o CCTB:

- Dar je odčitatelný do výše 0,5% příjmů ve zdaňovacím období, limit je v tomto případě tedy 85 000 Kč a nebyl překročen, dar je **odčitatelným výdajem** v celé výši dle článku 12;
- výdaje na reprezentaci jsou **odčitatelným výdajem do výše 50%** jejich celkové výše dle článku 14;
- z titulu zaměstnávání pracovníku se ZTP neplynou dle CCTB žádné výhody;
- příjmy z prodeje akcií jsou pod CCTB **osvobozeny dle článku 11**;
- dividendy plynoucí z dceřiné společnosti (uvažuje se, že není člen CCTB skupiny) nejsou předmětem daně, nejsou splněna kritéria dle článku 82, jedná se tedy o **osvobozený příjem**.

Následující tabulka uvádí výpočet odpisu nově pořízeného majetku.

Tabulka 21: Výpočet odpisu nového majetku dle CCTB

Odpis - soubory aktiv	
	v Kč
Pořizovací cena	742 112
Roční odpis – 25%	185 528
Daňová zůstatková cena	556 584

Zdroj: vlastní zpracování

Celá výše tohoto odpisu bude odčitatelným výdajem.

Nyní jsou již známa všechna data pro výpočet výsledné daňové povinnosti.

$$ZD = (\text{příjmy podléhající dani} - \text{osvobozené příjmy}) - \text{odčitatelné výdaje}$$

Příjmy podléhající dani:	17 000 000 Kč (ze zadání)
	384 160 Kč (přijaté dividendy)
	94 976 Kč (příjmy z prodeje akcií)
<u>Σ Příjmy podléhající dani =</u>	<u>17 479 136 Kč</u>

Osvobozené příjmy:	384 160 Kč (dividendy od dceřiné společnosti)
	94 976 Kč (příjmy z prodeje akcií)
<u>Σ Osvobozené příjmy =</u>	<u>479 136 Kč</u>

Odčitatelné výdaje:	14 615 808 Kč (ze zadání) + 32 032 Kč (dar)
	+ 24 080 Kč (1/2 výdajů na reprezentaci)
	185 528 (odpisy nového majetku)
<u>Σ Odčitatelné výdaje =</u>	<u>14 857 448 Kč</u>

$$ZD = (17\,479\,136 - 479\,136) - 14\,857\,448 = 2\,142\,552 \text{ Kč}$$

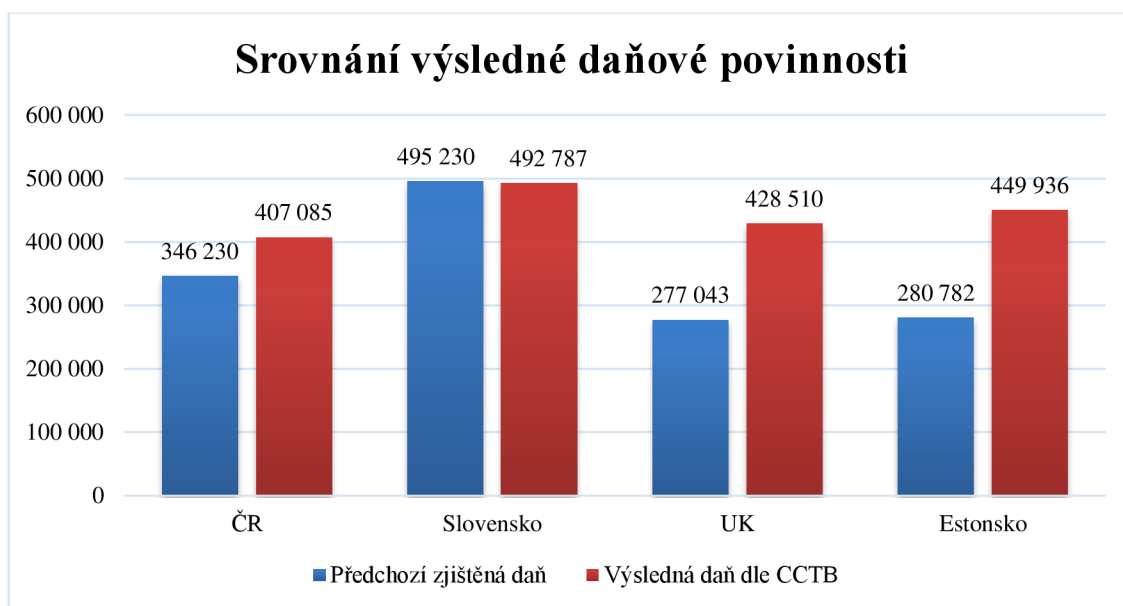
Směrnice CCTB počítá pouze se sjednocením konstrukce daňového základu, v tomto momentě se tedy použije sazba daně příslušného státu. Následující tabulka a graf shrnují výsledky příkladu č. 2.

Tabulka 22: Srovnání výsledné daňové povinnosti dle CCTB a vnitrostátních předpisů

(údaje jsou uvedeny v Kč)	Sazba daně	Výsledná daň dle CCTB	Předchozí zjištěná daň	Diference	Diference v %
ČR	19%	407 085	346 230	60 855	14,949%
Slovensko	23%	492 787	495 230	-2 443	-0,496%
UK	20%	428 510	277 043	151 467	35,347%
Estonsko	21%	449 936	280 782	169 154	37,595%

Zdroj: vlastní zpracování

Graf 11: Srovnání výsledné daňové povinnosti dle CCTB a vnitrostátních předpisů



Zdroj: vlastní zpracování

Jak vyplývá z předchozí tabulky, největší rozdíl ve výsledné daňové povinnosti byl v případě UK a Estonska. U české firmy došlo ke zvýšení výsledné daňové povinnosti o 15%, vliv by na to měla zejména nemožnost uplatnit si zvýšený odpis. CCTB by se v tomto případě nevyplatil. V případě Slovenska došlo jen k nepatrné změně, firma by o CCTB mohla uvažovat, pokud bychom nebrali v úvahu vyvolané náklady zdanění spojené s přechodem na CCTB. U firmy v UK došlo ke zvýšení výsledné daně o 35% zejména kvůli nemožnosti uplatnit si „*Annual Investment Allowance*“, CCTB by se tedy rozhodně nevyplatil. V případě Estonska by se CCTB také nevyplatil, výsledná daň vzrostla zejména kvůli nemožnosti uplatnění odpisu v plné výši. Odpisy jsou obecně faktorem, který ovlivňuje výslednou daň nejvíce, což potvrzuje závěry studie ETA.

5.3 Příklad 3: Skupina firem včetně konsolidace

Poplatník, firma MATKA, a. s. vykázala výsledek hospodaření ve výši **56 000 000 Kč**. Kromě toho došlo v průběhu účetního období k následujícím operacím, které nebyly do výsledku hospodaření zahrnuty, pokud není uvedeno jinak. Seznam obsahuje také komentář, jak se bude tato položka řešit podle směrnice o CCTB:

- V únoru byl pořízen dlouhodobý majetek, pořizovací cena 7 736 064 Kč, náklady na dopravu byly 6 048 Kč, zařazen v III. odpisové skupině, firma je prvním odepisovatelem – **spadá do souboru aktiv, odepisováno 25% ročně – 1 935 528 Kč v tomto roce.**
- V květnu postavila novou budovu v hodnotě 5 600 000 Kč, budova byla v tomtéž měsíci zařazena do užívání – **odepisováno jako jednotlivé aktivum, 40 let lineárně, odpis v tomto roce ve výši 140 000 Kč.**
- Poskytnuty dary ve výši 1 750 000 Kč nemocnici na léčbu leukemie – **posouzení zda nepřekračuje 0,5% příjmů, což v tomto případě nepřekračuje – jde o odčitatelný výdaj.**
- Výdaje na sponzoring kulturních akcí, celkový výdaj 1 950 000 Kč – **výdaje na sponzoring musí být součástí širší kampaně na zlepšení image společnosti, aby mohla být uznána celá částka; v ostatních případech jen 50%, zde jen 50% je odčitatelným výdajem.**
- Výdaje na pohoštění obchodních partnerů ve výši 125 160 Kč, zahrnuty do VH - **jedná se o výdaje na reprezentaci, 50% je odčitatelným výdajem.**
- Hrubé mzdy vyplacené zaměstnancům činily 80 000 000 Kč (tato operace je již zohledněna ve VH), počet zaměstnanců je 250, z nichž jeden je ZTP, jedná se o lehčí zdravotní pojištění (přepočtený počet je 3) – **jedná se o odčitatelný výdaj, již zohledněn.**
- Firma nakoupila cenné papíry - akcie za 517 664 Kč, v průběhu roku se jí je podařilo prodat za 612 640 Kč - **příjmy z prodeje akcií jsou osvobozeným příjmem.**
- Firma obdržela výplatu dividend od německé společnosti Luftrausers, GmbH., podíl na ZK je 2%, výše vyplacených dividend je v přepočtu 384 160 Kč. – **dividendy jsou osvobozeným příjmem.**

- Firma měla výdaje v oblasti výzkumu a vývoje ve výši 8 500 000 Kč na vývoj nové technologie recyklace PET lahví – **výdaje na výzkum a vývoj jsou odčitatelné.**

Doplnění k zadání:

Příjmy podléhající dani: 756 000 000 Kč

Odčitatelné výdaje: 685 000 000 Kč

Zadání doplněné o operace v posledním měsíci roku 2013:

Příjmy podléhající dani:

756 000 000 Kč (ze zadání)

Σ Příjmy podléhající dani = 756 000 000 Kč

Osvobozené příjmy:

40 967 Kč (příjmy z prodeje akcií)

384 160 Kč (dividendy od dceřiné firmy)

Σ Osvobozených příjmů = 425 136 Kč

Odčitatelné výdaje:

685 000 000 Kč (ze zadání)

1 935 528 Kč (odpis nového majetku)

140 000 Kč (odpis nového majetku)

975 000 Kč (polovina výdajů na sponzoring)

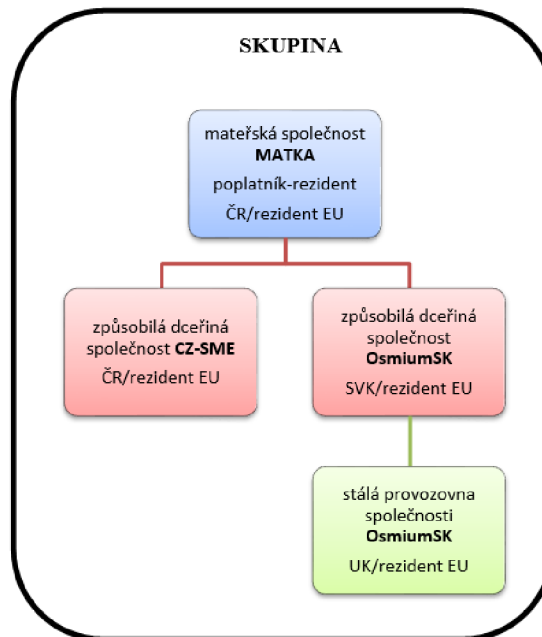
65 580 Kč (polovina výdajů na reprezentaci)

Σ Odčitatelných výdajů = 688 116 108 Kč

Výsledný základ daně = 67 883 892 Kč

Firma MATKA, a. s. má několik dceřiných společností, SK-SME, s. r. o. z (MATKA, a.s. v ní má podíl 75% na ZK), druhou z nich je firma OsmiumSK, s. r. o. (podíl na základním kapitálu 80%), která má stálou provozovnu ve Velké Británii. Následující obrázek znázorňuje schéma skupiny.

Obrázek 6: Schéma skupiny - příklad 3



Zdroj: vlastní zpracování

Souhrnné údaje o firmě MATKA a jejích dcerách obsahuje následující tabulka.

Tabulka 23: Souhrnné údaje o skupině - příklad 3

		MATKA, a. s.	CZ-SME, s. r. o.	OsmiumSK, s. r. o.	Stálá provozovna OsmiumSK v UK	SKUPINA
Počet zaměstnanců:		250	85	56	7	398
Tržby:		720 000 000	110 000 000	69 200 000	35 000 000	934 200 000
Hrubé mzdy:		80 000 000	30 000 000	19 000 000	5 796 000	134 796 000
Suma aktiv:		800 000 000	95 000 000	61 000 000	33 000 000	989 000 000
Z toho dlouhodobá		450 000 000	68 000 000	37 000 000	12 000 000	567 000 000
Složení dlouhodobých aktiv:	Soubory aktiv	235 000 000	37 000 000	17 000 000	9 000 000	298 000 000
	Aktiva s dlouhou dobou životnosti	215 000 000	31 000 000	20 000 000	3 000 000	269 000 000
Výsledek hospodaření		56 000 000	37 000 000	26 000 000	16 000 000	135 000 000
Příjmy podléhající		756 425 136	115 500 000	72 660 000	36 750 000	981 335 136
Odčitatelné výdaje		688 116 108	68 000 000	43 000 000	23 000 000	822 116 108
Osvobozené příjmy		425 136	12 000 000	7 000 000	4 375 800	23 800 936
Základ daně		67 883 892	35 500 000	22 660 000	9 374 200	135 418 092

Zdroj: vlastní zpracování

Takto vypočtený základ daně může být rozdělen mezi jednotlivé státy pomocí alokačního vzorce, ten vypadá následovně. Celková výše základu daně k rozdělení je **135 418 092 Kč**.

Alokační vzorec pro rozdělení základu daně na jednotlivé státy

$$A = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Tržby}^A}{\text{Tržby}^{\text{Sk.}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Objem mezd}^A}{\text{Objem mezd}^{\text{Sk.}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Poč. zaměstnanců}^A}{\text{Poč. zaměstnanců}^{\text{Sk.}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Aktiva}^A}{\text{Aktiva}^{\text{Sk.}}} \right) * \text{kons. základ}$$

Následující tabulka ukazuje strukturu jednotlivých položek ve skupině, majících vliv na rozdělení konsolidovaného základu daně mezi jednotlivé státy.

Tabulka 24: Struktura jednotlivých složek základu daně ve skupině – příklad 3

	MATKA, a. s.	CZ-SME, s. r. o.	OsmiumSK, s. r. o.	Stálá provozovna OsmiumSK v UK	SKUPINA
Počet zaměstnanců:	62,81%	21,36%	14,07%	1,76%	100,00%
Tržby:	77,07%	11,77%	7,41%	3,75%	100,00%
Hrubé mzdy:	59,35%	22,26%	14,10%	4,30%	100,00%
Suma aktiv:	80,89%	9,61%	6,17%	3,34%	100,00%
Z toho dlouhodobá hmotná aktiva:	79,37%	11,99%	6,53%	2,12%	100,00%
Složení dlouhodobých aktiv:	78,86%	12,42%	5,70%	3,02%	100,00%
	79,93%	11,52%	7,43%	1,12%	100,00%
Výsledek hospodaření	41,48%	27,41%	19,26%	11,85%	100,00%
Příjmy podléhající dani	77,08%	11,77%	7,40%	3,74%	100,00%
Odčitatelné výdaje	83,70%	8,27%	5,23%	2,80%	100,00%
Osvobozené příjmy	1,79%	50,42%	29,41%	18,38%	100,00%
Základ daně	50,13%	26,22%	16,73%	6,92%	100,00%

Zdroj: vlastní zpracování

Poslední tabulka obsahuje rozdělení základu daně na jednotlivé státy dle alokačního vzorce.

Tabulka 25: Základ daně dle poplatníků a států - příklad 3

	MATKA, a. s.	CZ-SME, s. r. o.	OsmiumSK, s. r. o.	Stálá provozovna OsmiumSK v UK	Celkem
Základ daně připadající na člena skupiny					
v Kč	98 186 186	20 571 834	12 646 174	4 013 899	135 418 092
v %	72,51%	15,19%	9,34%	2,96%	100,00%
Základ daně připadající na stát					
Stát	Česká republika	Slovensko	Velká Británie		
v Kč	118 758 020	12 646 174	4 013 899		135 418 092
v %	87,70%	9,34%	2,96%		100,00%

Zdroj: vlastní zpracování

Za povšimnutí stojí, že i přesto že základ daně největšího podniku (MATKA, a. s.) je asi 50% z celku, ve výsledku mu použitím alokačního vzorce připadlo až 72,51% základu daně, to je způsobeno váhami jednotlivých ukazatelů v alokačním vzorci. Jak již bylo řečeno v teoretické části práce, váhy jednotlivých ukazatelů jsou předmětem diskuzí, protože jejich dopad na rozdělení konsolidovaného základu daně je zásadní.

6 Návrhy a doporučení

Výsledky odborných studií

Podle studie ETA¹ od německých autorů Oestreichera a Spengela by u všech sledovaných států došlo ke zvýšení daňové zátěže. Česká republika a Slovensko patří mezi státy, které by byly ovlivněny nadprůměrně, nárůst daňové zátěže by byl v případě poplatníků ČR i na Slovensku asi 7%, nezávisle na velikosti firmy. Ve Velké Británii a Estonsku byl nárůst daňové zátěže nižší, daňová zátěž by se zvýšila o 2,8% v případě Velké Británie a 0 až 1,8% v případě Estonska. Co se týče oboru, více byly dotčeny firmy s vyšším podílem hmotného majetku na celkovém majetku. Faktorem, který nejvíce ovlivnil základ daně, a tedy i břemeno byly změny v odepisování. Nicméně vzhledem k použité metodice nejsou tato data příliš vhodná k formulaci doporučení pro individuální poplatníky, protože vycházejí z průměrných dat.

Další provedená studie od společnosti Ernst & Young² se zabývala CCTB z hlediska vyvolaných nákladů zdanění u velkých nadnárodních skupin poplatníků a také jejich daňovým břemenem. Podle autorů studie CCTB ve skutečnosti nesníží vyvolané náklady zdanění, naopak došlo k jejich zvýšení v průměru o 13%, autoři nedoporučují použití CCTB u velkých ani malých firem. Studie se zabývala také dopadem CCTB na daňová břemena těchto skupin firem, u většiny z nich došlo vlivem CCTB ke zvýšení daňového břemene.

Studie provedená pro Slovenskou republiku od autorů z Ekonomické univerzity v Bratislavě³ se zabývala vlivem CCTB na velké nadnárodní korporace působící na Slovensku z pohledu státního rozpočtu Slovenska. Dle autorů práce by došlo v obou sledovaných letech (2009 a 2010) k poklesu výběru daně na úrovni státního rozpočtu o 31,9% a 14,6%. Z pohledu firem by tedy došlo k poklesu daňového zatížení.

¹ SPENDEL, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens*. 2012.

² E&Y. *Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers*. [online] 2011. [cit. 2014-01-27]. s. 2. Dostupné z: <http://taxinstitute.ie/Portals/0/EY%20CCTB.pdf>

³ DOMONKOS, T., DOMONKOS, Š., a kol. The Effect of the Formula Apportionment of the Common Consolidated Corporate Tax Base on Tax Revenue in the Slovak Republic. *Ekonomický časopis*. 2013. č. 5, s. 453-467.

Poslední studií byla analýza dopadu dle doc. Ing. Danuše Nerudové, Ph.D. z Mendelovy univerzity v Brně.¹ Studie se zaměřuje na analýzu jednotlivých faktorů v CCTB z pohledu jejich výhodnosti pro poplatníka. Ze závěrů studie vyplývá, že alespoň na základě současných poznatků je pro poplatníky v ČR výhodnější systém zdaňování dle CCTB. Zdaňování dle CCTB je výhodnější pro skupiny poplatníků než pro jednotlivce.

Výsledky jednotlivých studií jsou často v protikladu, obecně však lze říci, že CCTB by se vyplatil spíše větším firmám a hlavně skupinám firem, které mohou plně realizovat jeho výhody plynoucí z konsolidace, zjednodušené komunikace se správcem daně a uplatnění přeshraničních ztrát. Vhodnější by byl pro firmy s menším podílem hmotných aktiv, protože pravidla odepisování těchto aktiv jsou dle CCTB obecně méně výhodná.

Metody daňové optimalizace

V České republice patří mezi nejvíce účinné prostředky daňové optimalizace zrychlené odpisy, varianta se zvýšením odpisu v prvním roce umožňuje odepsat největší část vstupní ceny okamžitě. Odpisy se počítají s přesností na celé roky, proto může být pro poplatníky výhodné nakupovat majetek koncem roku. Nová pravidla pro tvorbu opravných položek k nepromlčeným pohledávkám platná od 1. 1. 2014 jistě také přispějí k využitelnosti těchto opravných položek jako prostředku daňové optimalizace, platební morálka firem v Česku je špatná a zhoršuje se², navíc dle nových pravidel není nutné zahájit řízení směřující k vymáhání pohledávky, což bylo pro mnohé poplatníky jistě překážkou při tvorbě opravných položek k pohledávkám s nižší nominální hodnotou. Metody daňové optimalizace dle CCTB jsou slabší než v ČR, zejména u odpisů, z tohoto pohledu nelze CCTB pro české firmy doporučit. Naprostá většina³ firem v ČR patří do skupiny malých a středních, které nemohou realizovat výhody plynoucí z CCTB.

¹ NERUDOVÁ, D. Common consolidated corporate tax base and Czech Tax System: which is more advantageous for the taxpayer?. In: *Proceedings of the 6th International Scientific Conference Finance and the performance of firms in science, education and practice*. 2013, s. 503-518.

² ČTK. Platební morálka firem byla loni nejhorší od roku 2009. *Deník.cz* [online] 2014. [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: <http://www.denik.cz/ekonomika/platebni-moralka-firem-byla-loni-nejhors-i-od-roku-2009-20140218.html>

³ BusinessInfo.cz. *Koncepce podpory MSP 2014-2020*. [online] 2014. [cit. 2014-05-28]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/dotace-a-financovani/male-a-stredni-podnikani.html>

V případě poplatníků ze Slovenska jsou možnosti daňové optimalizace více omezené, slovenský ZDP nenabízí tolik možností jako český ZDP, vhodnými způsoby optimalizace jsou zrychlené odpisy a rezervy. V případě Slovenska by byla implementace CCTB výhodná u velkých firem, závěry studie Ernst & Young hovoří o poklesu daňové povinnosti u 4 z 6 zkoumaných skupin. Pokud bychom předpokládali že, výsledky studie by byly aplikovatelné také na malé a střední firmy, pak by bylo nutné zvažovat vyvolané náklady zdanění u těchto firem, ty se dle studie E&Y zvýší asi o 13% u velkých firem.¹ V případě menších firem, které nemají vlastní odborníky, by byl tento nárůst patrně vyšší. Dle názoru autora práce by však v dlouhém období mohlo naopak dojít k úspoře, zejména v delším období, protože systém zdaňování dle CCTB je jednodušší. Dalším faktorem, který je nutno zvážit, je plánovaná daňová licence od roku 2014, což je minimální výše daně, kterou poplatník zaplatí vždy, pod CCTB nic takového neexistuje. Po zvážení těchto faktorů lze říci, že CCTB je v případě Slovenska výhodný pro velké firmy a za určitých podmínek pro malé a jeho použití lze doporučit.

Poplatníci ve Velké Británii mohou letos využít rekordní výše odčitatelných položek na nákup strojů a vybavení, doporučuje se tedy využít v celé výši. Podle plánů státního rozpočtu na rok 2014 bude výše „*Annual Investment Allowance*“ ještě zdvojnásobena na (£ 500 000) až do roku 2015. Ohledně implementace CCTB, situace ve Velké Británii je zcela jasná. V případě malých firem se CCTB důrazně nedoporučuje, Velká Británie je ve smyslu investičních pobídek pro malé firmy považována za daňový ráj, pokud by se poplatník rozhodl zdaňovat podle CCTB, tak se připraví o tyto pobídky. Velké firmy ve Velké Británii již tak výhodné podmínky nemají, Velká Británie má progresivní sazbu daně a velice komplikovaný daňový systém², zejména co se týče již avizovaných odčitatelných položek, Velká Británie sice umožňuje přeshraniční uplatnění ztrát, nikoliv však konsolidaci. CCTB by se tedy pro větší firmy nabízel jako vhodná alternativa. Studie dle metodiky ETA sice hovoří o 2,5% nárůstu daňového břemene, to by však mohlo být do jisté míry kompenzováno sníženými náklady zdanění. V případě Velké Británie tedy

¹ E&Y. *Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers*. [online] 2011. [cit. 2014-01-27]. s. 6. Dostupné z: <http://taxinstitute.ie/Portals/0/EY%20CCTB.pdf>

nelze CCTB doporučit malým a středním firmám, v případě velkých firem ho lze doporučit pro firmy, které mají zahraniční dceřiné společnosti.

Závěry z vlastních příkladů

U modelových poplatníků došlo ke zvýšení výsledné daňové povinnosti spojené s přechodem na CCTB ve všech zemích kromě Slovenska. Největší podíl na změně výsledné daně měly odpisy. V případě České republiky došlo ke zvýšení o 15% vlivem nemožnosti uplatnění zrychlených odpisů. Použití CCTB se v tomto případě nedoporučuje. U slovenské firmy došlo ke snížení výsledné daně o 0,5%, tato úspora by však nepřevážila vyvolané náklady zdanění spojené s přechodem na CCTB. O použití CCTB je v tomto případě možné uvažovat, v delším časovém horizontu by mohlo dojít k úspoře. Firmám ve Velké Británii nelze CCTB doporučit, výsledná daň vypočtená podle směrnice byla o 35% vyšší než podle národních předpisů. Hlavním důvodem byla nemožnost uplatnit si odčitatelné položky, které v UK nahrazují daňové odpisy a jsou velmi výhodné pro malé a střední firmy. U Estonské firmy se CCTB rovněž nedoporučuje, došlo ke zvýšení výsledné daně o 37,5%. Zásadní byl tak jako u ostatních zemí vliv odpisů.

7 Závěr

Cílem diplomové práce bylo přiblížit Směrnici o konsolidovaném základu daně a provést její zhodnocení na pozadí právních úprav zdaňování firem ve vybraných státech. Tohoto cíle bylo dosaženo nejprve analýzou odborných studií, které se zabývaly možnými dopady CCTB. Dalším krokem bylo zhodnocení možností daňové optimalizace v jednotlivých vybraných státech, kterými byla Česká republika, Slovenská republika, Velká Británie a Estonsko. Na modelových příkladech poplatníků z jednotlivých zemí bylo provedeno srovnání zdaňování podle současných právních úprav a podle návrhu směrnice. V popředí zájmu byl vždy dopad na Českou republiku.

Společný konsolidovaný základ je stále ve fázi návrhu, jeho schválení v původním plánovaném rozsahu je značně nejisté. V prospěch této alternativy nehovoří ani dosavadní historie harmonizace přímých daní v EU, opatření týkající se fungování a vytváření vnitřního trhu je totiž nutné přijímat souhlasem všech států. Možnou alternativou je schválení v režimu posílené spolupráce, ta spočívá v tom, že by se jej zatím účastnily jen státy, které mají zájem – ostatní by se mohli přidat později. Postoj České republiky k CCTB je odmítavý a proto se nepředpokládá, že by byla jednou ze zemí v režimu posílené spolupráce. Odůvodněním tohoto postoje je, že Česká republika využívá daně z příjmu právnických osob jako prostředku k přilákání investic a také k podpoře podnikání. Přijetím CCTB by se ČR připravila o možnost reagovat na změny v ekonomice pomocí nastavení jednotlivých aspektů daně z příjmu právnických osob. Dalším argumentem proti CCTB, který sdílí také další státy je, že se jedná o zásah do práv suverénních států.

Pokud by měl být CCTB přijat v rámci posílené spolupráce v podobě navrhované směrnici, nemá Česká republika zatím důvod se této spolupráce účastnit. Nadnárodních firem, které by z CCTB profitovaly je v ČR málo. Většina našich firem spadá do kategorie malých a středních podniků, které nedokážou využít výhod, které CCTB nabízí.

Seznam literatury

Odborné publikace

- (1) BRYCHTA, I. a kol. *Meritum Daň z příjmů 2013*. 10. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 600 s. ISBN 978-80-7357-995-1.
- (2) DUŠEK, J. *Daně z příjmů 2014: přehledy, daňové a účetní tabulky*. Praha: Grada, 2014. 224 s. ISBN 978-80-247-5116-0.
- (3) DVOŘÁKOVÁ, V., a kol. *Zdaňování příjmu fyzických a právnických osob 2013/2014*. 1. vydání. Praha: Linde, 2014. 328 s. ISBN 978-80-7201-916-8.
- (4) HNÁTEK, M., ZÁMEK, D. *Daňové a nedaňové náklady 2012*. Praha: Grada, 2012. 212 s. ISBN 978-80-260-0618-3.
- (5) HNÁTEK, M., ZÁMEK, D. *Daňové a nedaňové náklady 2014*. Praha: Grada, 2014. 228 s. ISBN 978-80-260-4890-9.
- (6) KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. přepracované vydání. Praha: ASPI, 2003. 263 s. ISBN 80-86395-84-7.
- (7) NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. přepracované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
- (8) POKORNÝ, J. *Předdiplomní seminář*. Brno: CERM, 2006. 58 s. ISBN 80-214-3254-3.
- (9) SPENGLER, CH. *Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income*. Heidelberg: Springer, 2012. 103 s. ISBN 978-3-642-28432-8.
- (10) SPENGLER, CH., OESTREICHER A. *Common Corporate Tax base in EU: Impact on the Size of Tax Bases and effective Tax Burdens*. Heidelberg: Springer, 2012. 175 s. ISBN 978-3-7908-2755-2.
- (11) ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské Unii*. 6. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2013. 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- (12) TICHÝ, L., ARNOLD, R., a kol. *Evropské právo*. 2. vydání. Praha: C.H.Beck, 2004. 869 s. ISBN 80-7179-449-X.

- (13) VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém 2012*. 11. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2012. 368 s. ISBN 978-80-87480-05-2.

Elektronické zdroje

- (14) ACCAGLOBAL.com *A guide to Annual Investment Allowance*. [online] 2013. [cit. 2014-05-13]. Dostupné z: <http://www2.accaglobal.com/pubs/uk/members/publications/guides/tax/AIA.doc>
- (15) Allianz Global Investors. *IFRS Accounting of Pension Obligations*. [online] 2012. [cit. 2014-01-25]. Dostupné z: <https://www.allianzglobalinvestors.de/cms-out/kapitalmarktanalyse/docs/pdf-eng/portfoliopRACTICE-IFRS-accounting-of-pension-obligations.pdf>
- (16) BLAHUŠIAK, I. Evropský soudní dvůr. *Euroskop*. [online] 2010. [cit. 2013-12-19]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/101/sekce/evropsky-soudni-dvur/>
- (17) BusinessInfo.cz. *Koncepce podpory MSP 2014-2020*. [online] 2014. [cit. 2014-05-28]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/dotace-a-financovani/male-a-stredni-podnikani.html>
- (18) Buzzacott.co.uk. *Dividends and Dividend Exemption*. [online] 2012. [cit. 2013-12-15]. Dostupné z: <http://www.buzzacott.co.uk/insights/dividends-and-the-dividend-exemption/40>
- (19) Buzzacott.co.uk. *Dividends and the dividend exemption*. [online] 2013. [cit. 2014-05-22]. Dostupné z: <http://www.buzzacott.co.uk/getattachment/e40747d8-5c5d-480b-8501-7f9b88b678fb/dividends-and-the-dividend-exemption>
- (20) ČTK. Platební morálka firem byla loni nejhorší od roku 2009. *Deník.cz* [online] 2014. [cit. 2014-04-15]. Dostupné z: <http://www.denik.cz/ekonomika/platebni-moralka-firem-byla-loni-nejhorsiod-roku-2009-20140218.html>
- (21) E&Y. *Common Consolidated Corporate Tax Base: A study on the impact of the Common Consolidated Corporate Tax Base proposals on European business taxpayers*. [online] 2011. [cit. 2014-01-27]. Dostupné z: <http://taxinstitute.ie/Portals/0/EY%20CCTB.pdf>
- (22) E&Y. *Doing business in Estonia*. [online] 2013. [cit. 2014-03-09]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Doing_Business_in_Estonia/\\$FILE/Doing%20Business%22in%20Estonia.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Doing_Business_in_Estonia/$FILE/Doing%20Business%22in%20Estonia.pdf)

- (23) E&Y. *Six global trends shaping the business world*. [online] 2012. [cit. 2013-12-19]. Dostupné z: <http://www.ey.com/GL/en/Issues/Business-environment/Six-global-trends-shaping-the-business-world>
- (24) Europa.eu. *Questions and Answers on the Parent Subsidiary Directive*. [online] 2013. [cit. 2013-12-19]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-1040_en.htm
- (25) European Commission. *Common Tax Base*. [online] 2010. [cit. 2013-12-12]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/
- (26) European Commission. *Commission response to text adopted in plenary SP(2012) 388*. [online]. 2012. [cit. 2014-05-26]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/oeil/spdoc.do?i=21399&j=0&l=en>
- (27) Evropský parlament. *Parlament žádá povinný společný základ daně z příjmu právnických osob*. [online]. 2012. [cit. 2013-12-04]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/news/cs/news-room/content/20120418IPR43390/html/Parlament-žádá-povinný-společný-základ-daně-z-příjmu-právnických-osob>
- (28) FRC.org.uk. *FRS 12 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. [online] 1998. [cit. 2014-05-28]. Dostupné z: <https://frc.org.uk/Our-Work/Codes-Standards/Accounting-and-Reporting-Policy/Standards-in-Issue/FRS-12-Provisions,-Contingent-Liabilities-and-Cont.aspx>
- (29) HERZIG, N., KUHR, J. *DIRECT TAXATION IN THE EU: THE COMMON CORPORATE TAX BASE AS THE NEXT SUB-STEP TOWARDS HARMONIZATION*. [online]. 2012. [cit. 2013-12-04]. Dostupné z: <http://wrlae.prawo.uni.wroc.pl/index.php/wrlae/article/view/13/26>
- (30) HM Revenues & Customs. *Capital allowances on plant and machinery*. [online] 2013. [cit. 2014-04-14]. Dostupné z: <http://www.hmrc.gov.uk/capital-allowances/plant.htm>
- (31) KOŘÍNEK, M. *Rezervy na opravu hmotného majetku po 1. 1. 2009*. [online] 2009. [cit. 2014-03-05]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4943v6943-rezervy-na-opravu-hmotneho-majetku-po-1-1-2009/>
- (32) KPMG. *The KPMG Guide to CCCTB*. [online] 2011. [cit. 2014-01-25]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/ccctb-part2.pdf>

- (33) Loyens & Loeff. *European Parliament issues Report on the proposal for a CCCTB*. [online] 2012. [cit. 2013-12-15]. Dostupné z: http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Practice/Documents/CCCTB/Update_EP_report.pdf
- (34) Loyens & Loeff. *European Parliament issues Report on the proposal for a CCCTB*. [online] 2012. [cit. 2013-12-15]. Dostupné z: http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Practice/Documents/CCCTB/Update_EP_report.pdf
- (35) NERUDOVA, D. *Daňové aspekty podnikání malých a středních podniků v Evropské unii*. [online] 2006. [cit. 2013-11-02]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d419v395-danove-aspekty-podnikani-malych-a-strednich-podniku-v-evrop/>
- (36) ODS.cz. Ivo Strejček: *Harmonizace firemních daní jde do dalšího kola. Evropští konzervativci a ODS hlasovali PROTI*. [online]. 2012. [cit. 2013-12-04]. Dostupné z: <http://www.ods.cz/region.vysocina/clanek/1094-harmonizace-firemnych-dani-jde-do-dalsiho-kola-evropsti-konzervativci-a-ods-hlasovali-proti>
- (37) Podnikajte.sk. *Daňová optimalizácia s využitím tvorby opravných položiek a rezerv*. [online] 2013. [cit. 2014-03-05]. Dostupné z: <http://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/989/category/dan-z-prijmov/article/danova-optimalizacia-s-vyuzitim-tvorby-opravných-položiek-a-rezerv.xhtml>
- (38) Podnikam.sk. *Daňové licencie pre podnikateľov. Všetko o daňových licenciách*. [online] 2013. [cit. 2014-03-05]. Dostupné z: <http://www.podnikam.webnoviny.sk/dane-odvody/dan-prijmu/danove-licencie-podnikatelov-vsetko-danovych-licenciach/33668>
- (39) RevalHansa.ee. *Overview of taxes in Estonia*. [online] 2013. [cit. 2014-03-09]. Dostupné z: <http://revalhansa.ee/en/accounting/overview-of-taxes-in-estonia/>
- (40) ROUDNÝ, V. *Daňové plánování 1. část*. [online] 2005. [cit. 2014-03-05]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1557v1533-danove-planovani-1-cast/?search_query=%24issue%3D1111&search_results_page=1
- (41) Sagit.cz. *Právo Evropské unie*. [online] 2004. [cit. 2014-01-25]. Dostupné z: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=156&typ=r&refresh=yes&levelid=EU_324.HTM

- (42) SANDER, P. a kol. *THE USE OF TAX PLANNING SCHEMES BASED ON THE DIFFERENTIAL TAXATION OF LABOR INCOME AND CAPITAL IN ESTONIA*. [online] 2011. [cit. 2014-03-11]. Dostupné z: <http://ojs.utlib.ee/index.php/TPEP/article/download/892/869>
- (43) SKALICKÁ, H. *Zdaňování společností na Slovensku*. [online] 2011. [cit. 2014-05-11]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33458v42902-zdanovani-spolecnosti-na-slovensku/?search_query=dividendy%20slovensko&search_results_page=
- (44) SPENGL, CH., WENDT, C. *A Common Consolidated Corporate Tax Base for Multinational Companies in the European Union: some issues and options*. [online] 2007. [cit. 2014-01-28]. Dostupné z: <http://spengel.bwl.uni-mannheim.de/forschung/veroeffentlichungen/wp0717.pdf>

Články v časopisech

- (45) MINTZ, J. Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance. *International Tax and Public Finance*. 2004, roč. 11, č. 2, s. 221–234. ISSN 1573-6970.
- (46) DOMONKOS, T., DOMONKOS, Š., a kol. The Effect of the Formula Apportionment of the Common Consolidated Corporate Tax Base on Tax Revenue in the Slovak Republic. *Ekonomický časopis*. 2013. č. 5, s. 453-467. ISSN 0013-3035.
- (47) NERUDOVÁ, D. Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru?. *Daňový expert*. 2011, č. 5, s. 10-14. ISSN 1801-2779.
- (48) SKALICKÁ, H. Zdaňování společností ve Velké Británii. *Daně a právo v praxi*. 2011, č. 8. s. 42-45. ISSN 1211-7293.

Zákony a vyhlášky

- (49) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.
- (50) Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ze dne 20. listopadu 1992, ve znění pozdějších předpisů.
- (51) Zákon č. 595/2003 Zb., o dani z příjmů ze dne 4. listopadu 2003, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam obrázků

Obrázek 1: Formy mezinárodní daňové spolupráce	16
Obrázek 2: Poplatník rezident - stálá provozovna dcery ze 3. země – varianta 2	29
Obrázek 3: Skupina - mateřská firma je ve 3. zemi – varianta 4.....	30
Obrázek 4: Poplatník-nerezident skupina – varianta 2	31
Obrázek 5: Schéma odepisování pro stanovení základu daně	71
Obrázek 6: Schéma skupiny - příklad 3.....	101

Seznam tabulek

Tabulka 1: Hodnocení daňové konkurence a soutěže.....	18
Tabulka 2: Odepisování souboru aktiv	26
Tabulka 3: Srovnání daně placené podle současných předpisů a předpokládaná daň placená podle CCTB.....	42
Tabulka 4: Rozdíly v dani placené podle současných předpisů a podle CCTB	43
Tabulka 5: Vstupní data studie ETA - firmy dle zemí.....	45
Tabulka 6: Rozvahy modelových firem na konci roku 6 v €.....	46
Tabulka 7: Dopad CCTB na budoucí hodnoty základů daně velkých firem	49
Tabulka 8: Dopad CCTB na daňová břemena velkých firem.....	55
Tabulka 9: Analýza citlivosti - daňové břemeno – velké firmy	57
Tabulka 10: Odhad dopadu CCTB na vyvolané náklady zdanění.....	63
Tabulka 11: Dopad CCTB na efektivní sazbu daně	64
Tabulka 12: Výsledky analýzy dle Nerudové.....	69
Tabulka 13: Účetní odpisy majetku - firma CZ-SME, s. r. o.	85
Tabulka 14: Volba vhodné metody odepisování - firma CZ-SME, s. r. o.....	85
Tabulka 15: Výpočet daňové povinnosti firmy CZ-SME, s. r. o.....	86
Tabulka 16: Účetní odpisy majetku - firma SK-SME, s. r. o.	89
Tabulka 17: Účetní odpisy majetku - firma SK-SME, s. r. o.	89
Tabulka 18: Výpočet daňové povinnosti firmy SK-SME, s. r. o.....	90
Tabulka 19: Výpočet daňové povinnosti firmy UK-SME, Ltd.	93
Tabulka 20: Výpočet daňové povinnosti firmy ES-SME, OÜ.	94

Tabulka 21: Výpočet odpisu nového majetku dle CCTB	96
Tabulka 22: Srovnání výsledné daňové povinnosti dle CCTB a vnitrostátních předpisů	97
Tabulka 23: Souhrnné údaje o skupině - příklad 3	102
Tabulka 24: Struktura jednotlivých složek základu daně ve skupině – příklad 3.....	103
Tabulka 25: Základ daně dle poplatníků a států - příklad 3.....	103

Seznam grafů

Graf 1: Dopad změny v odepisování na základy daně dle CCTB – velké firmy.....	50
Graf 2: Dopad změn v produkčních na základy daně dle CCTB – velké firmy	51
Graf 3: Dopad změn v rezervách na závazky plynoucí ze zákona na základy daně dle CCTB – velké firmy	52
Graf 4: Dopad změn v dvojitým zdanění dividend na základy daně dle CCTB – velké firmy	54
Graf 5: Dopad CCTB na daňové břemeno - velké firmy.....	56
Graf 6: Dopad změny v odepisování na základy daně dle CCTB – SME	58
Graf 7: Dopad CCTB na efektivní daňové břemeno - SME.....	59
Graf 8: Čas interních pracovníků vynaložený na daňové operace – bez CCTB.....	61
Graf 9: Náklady na externí daňové operace - bez CCTB	62
Graf 10: Celkové náklady vynaložené na daňové operace - bez CCTB.....	62
Graf 11: Srovnání výsledné daňové povinnosti dle CCTB a vnitrostátních předpisů	98